



Рекомендовано Учебно-методическим объединением

Учебное
пособие

НАЛОГИ И НАЛОГО- ОБЛОЖЕНИЕ

5-е издание

А.В. Перов,
А.В. Толкушкин

- даны характеристики всех видов налогов
- особое внимание уделено правам, обязанностям, ответственности налогоплательщиков
- учтены все последние изменения в налоговом законодательстве



серия КРИСТАЛЛ ЗНАНИЙ



Перов А.В.
Толкушкин А.В.

НАЛОГИ И НАЛОГО- ОБЛОЖЕНИЕ

**Учебное
пособие**

**5-е издание,
переработанное и дополненное**

Рекомендовано УМО вузов
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по специальностям
«Налоги и налогообложение»,
«Финансы и кредит»,
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
«Мировая экономика»

Москва
Юрайт
2005

УДК 33, 34
ББК 65.261.4я73; 67.402я73
П27

Перов Александр Владимирович — кандидат экономических наук,
член Международной налоговой ассоциации (IFA),
заместитель генерального директора ОАО «ГМК «Норильский никель»;

Толкушкин Александр Владимирович — кандидат экономических наук,
член исполнительного комитета российского отделения Международной налоговой
ассоциации (IFA), заместитель постоянного представителя российского отделения
в Генеральном Совете IFA

Перов А.В., Толкушкин А.В.

П27 **Налоги и налогообложение: Учебное пособие.** — 5-е изд., перераб. и
доп. — М.: Юрайт-Издат, 2005. — 720 с.

ISBN 5-94879-334-6

Содержание учебного пособия полностью соответствует Государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования по учебной дисциплине «Налоги и налогообложение». Даны характеристики всех видов налогов, взимаемых в Российской Федерации с 1 января 2005 г., показаны особенности налоговых систем ведущих развитых стран. Особое внимание уделено правам, обязанностям, ответственности налогоплательщиков, налоговому контролю. В пятом издании учтены все изменения в налоговом законодательстве на 1 апреля 2005 г. Учебный материал излагается доступным языком, четко, последовательно, в необходимом объеме.

Предназначено для студентов и преподавателей высших учебных заведений, а также в качестве базового курса для подготовки специалистов в сфере налогообложения.

УДК 33, 34
ББК 65.261.4я73; 67.402я73

По вопросам приобретения обращаться в книготорг «Юрайт»
Тел.: (095) 744-00-12. E-mail: sales@urait.ru. www.urait.ru

Покупайте наши книги:

- в нашем офисе: 140004, Московская область, г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, дом 1;
- через службу «Книга-почтой»: 140004, Московская область, г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, дом 1;
- через интернет-магазины: www.books.urait.ru; e-mail: books@books.urait.ru.

© А.В. Перов, А.В. Толкушкин, 2001
© А.В. Перов, А.В. Толкушкин, 2005,
с изменениями
© ООО «Юрайт-Издат», 2005

ISBN 5-94879-334-6

Оглавление

Принятые сокращения	15
Предисловие	16

Раздел I. ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. Налоги в экономической системе общества	20
1.1. Сущность и функции налогов	20
1.1.1. Сущность налогов	20
1.1.2. Функции налогов	23
1.2. Роль налогов в формировании финансов государства	25
1.3. Налоговое право	26
1.4. Принципы налогообложения	29
Глава 2. Виды налогов и их классификации	37
2.1. Виды налогов	37
2.1.1. Критерии, используемые для подразделения налогов	37
2.1.2. О разделении налогов на прямые и косвенные	50
2.1.3. Методы определения и расчета налоговых обязательств	52
2.2. Классификации налогов	55
2.2.1. Традиционная классификация налогов и сборов	56
2.2.2. Международные классификации налогов и сборов	62
2.2.3. Виды налогов по классификации ОЭСР	64
Глава 3. Налогообложение в развитых странах	70
3.1. Налоги на потребление	70
3.2. Налогообложение доходов физических и юридических лиц	75
3.2.1. Налогообложение доходов физических лиц	75
3.2.2. Налогообложение доходов корпораций	82
3.3. Налогообложение имущества и перехода права собственности на имущество	89
3.3.1. Налогообложение имущества	89
3.3.2. Налоги на переход права собственности на имущество	93
Глава 4. Международные налоговые отношения	95
4.1. Международные налоговые отношения и проблема двойного налогообложения	95
4.1.1. Общая характеристика международных налоговых отношений	95
Международные налоговые отношения	95
4.1.2. Международное двойное налогообложение	96
4.1.3. Международное налоговое право и международные договоры по вопросам налогообложения	101
4.2. Виды международных налоговых соглашений Российской Федерации	103
4.2.1. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества	103
4.2.2. Налогообложение особых видов доходов по соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения	105

4.2.3. Международные соглашения Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства	106

Раздел II. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 5. Законодательство о налогах и сборах. Основные начала законодательства о налогах и сборах	112
5.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах	112
5.1.1. Конституционные нормы о налогах и сборах	112
5.1.2. Международные договоры по вопросам налогообложения	114
5.1.3. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации	114
5.1.4. Нормативные правовые акты о налогах и сборах	116
5.1.5. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах	118
5.2. Основные начала законодательства о налогах и сборах	120
5.2.1. Принципы налогообложения по Налоговому кодексу РФ	120
5.2.2. Общие условия установления налогов и сборов	125
5.2.3. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах	125
Глава 6. Содержание основных понятий, используемых в Налоговом кодексе РФ	127
6.1. Налоги и сборы	127
6.1.1. Налог	127
6.1.2. Сбор	129
6.2. Элементы налогообложения	130
6.2.1. Объект налогообложения	131
6.2.2. Налоговая база и налоговая ставка	135
6.2.3. Налоговый период	135
6.2.4. Установление и использование льгот по налогам и сборам	137
6.2.5. Порядок исчисления налога	137
6.2.6. Сроки уплаты налогов и сборов	138
6.2.7. Порядок уплаты налогов и сборов	138
6.3. Принципы определения цены товаров, работ или услуг	139
6.4. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах	142
Глава 7. Виды налогов и компетенция органов государственной власти в сфере налогообложения в Российской Федерации	144
7.1. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»	145
7.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Налоговому кодексу РФ	148
7.3. Изменения в связи с введением в действие отдельных глав части второй Налогового кодекса РФ	151
Глава 8. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: их права, обязанности и ответственность	153
8.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты	153
8.1.1. Налогоплательщики и плательщики сборов	153
8.1.2. Взаимозависимые лица	154
8.1.3. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)	155
8.1.4. Налоговые агенты	158

8.1.5. Сборщики налогов и (или) сборов	158
8.1.6. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах	159
8.2. Государственные органы — участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	160
8.2.1. Налоговые органы. Их права и обязанности	160
8.2.2. Таможенные органы	165
8.2.3. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов	171
8.2.4. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, а также их должностных лиц	171
8.2.5. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц	171
8.3. Органы внутренних дел	174
8.4. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов	175
Глава 9. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	184
9.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов	184
9.1.1. Обязанность по уплате налога или сбора	184
9.1.2. Взыскание налога (сбора или пени) с юридических лиц	186
9.1.3. Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации	188
9.1.4. Взыскание налога (сбора или пени) за счет имущества физических лиц	190
9.1.5. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридических лиц	192
9.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица	195
9.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам	196
9.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени)	196
9.2.1. Общие условия изменения срока уплаты налога (сбора, пени)	196
9.2.2. Органы, уполномоченные принимать решения об изменении срока уплаты налога (сбора)	198
9.2.3. Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора	199
9.2.4. Налоговый кредит. Инвестиционный налоговый кредит	201
9.2.5. Прекращение действия отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов	207
9.3. Требование об уплате налога (сбора)	208
9.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм	209
9.4.1. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов	209
9.4.2. Зачет и возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм	214
Глава 10. Налоговая отчетность и налоговый контроль	218
10.1. Налоговая декларация	218
10.2. Налоговый контроль	220
10.2.1. Формы проведения налогового контроля	220
10.2.2. Учет налогоплательщиков. Идентификационный номер налогоплательщика	220
10.2.3. Налоговые проверки	227
10.2.4. Решение о результатах налоговой проверки	233
10.2.5. Налоговая тайна	234
10.2.6. Причинение неправомерного вреда налогоплательщику	236

Глава 11. Налоговые правонарушения	237
11.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по Налоговому кодексу РФ	237
11.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	240
11.2.1. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение	240
11.2.2. Взыскание налоговых санкций	241
11.3. Обязанности банков, виды нарушений банком обязанностей и ответственность за их совершение	245
11.3.1. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов (сборов) и решений о взыскании налогов и сборов	245
11.3.2. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение	246
 Раздел III. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	
Глава 12. Налог на добавленную стоимость	252
12.1. Налогоплательщики, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика и объект налогообложения	252
12.1.1. Налогоплательщики и постановка на учет в налоговом органе	252
12.1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика	253
12.1.3. Объект налогообложения	255
12.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	258
12.1.5. Ввоз товаров на территорию РФ, не подлежащий налогообложению НДС (освобождаемый от налогообложения)	270
12.1.6. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ	271
12.2. Налоговая база	273
12.2.1. Общий порядок определения налоговой базы	273
12.2.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)	273
12.2.3. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами	276
12.3. Налоговый период и налоговые ставки	277
12.3.1. Налоговый период	277
12.3.2. Налоговые ставки	277
12.4. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты	281
12.4.1. Порядок исчисления НДС	281
12.4.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)	282
12.4.3. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю	285
12.4.4. Счет-фактура	286
12.4.5. Порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)	288
12.4.6. Налоговые вычеты и порядок их применения	290
12.4.7. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет	293
12.5. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Порядок возмещения НДС	295
12.5.1. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет	295
12.5.2. Порядок возмещения НДС	296
Глава 13. Акцизы	300
13.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	300
13.1.1. Налогоплательщики и исполнение обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества	300
13.1.2. Подакцизные товары	301

13.1.3. Объект налогообложения	302
13.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	305
13.2. Налоговая база, налоговый период и налоговые ставки	307
13.2.1. Налоговая база при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров	307
13.2.2. Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров	309
13.2.3. Особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок	309
13.2.4. Налоговый период и налоговые ставки	310
13.3. Порядок исчисления акциза и налоговые вычеты	312
13.3.1. Порядок исчисления акциза	312
13.3.2. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров	313
13.3.3. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю	314
13.3.4. Порядок отнесения суммы акциза	315
13.3.5. Налоговые вычеты и порядок их применения	316
13.3.6. Сумма акциза, подлежащая уплате	320
13.3.7. Сумма акциза, подлежащая возврату	321
13.4. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами	324
13.5. Особенности налогообложения акцизами подакцизных товаров при их перемещении через таможенную границу РФ	325
13.5.1. Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ	325
13.5.2. Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ	326
13.5.3. Документы, подтверждающие факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ	328
13.5.4. Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ	331
13.5.5. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ	332
13.5.6. Порядок исчисления и уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ	333
13.6. Особенности налогообложения акцизами алкогольной продукции	334
13.6.1. Объект налогообложения при реализации алкогольной продукции	334
13.6.2. Особенности применения налоговых ставок в отношении алкогольной продукции	334
13.6.3. Налоговые режимы в отношении алкогольной продукции	335
13.7. Особенности налогообложения акцизами операций с нефтепродуктами	337
13.7.1. Нефтепродукты как объект налогообложения акцизами	337
13.7.2. Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами	338
13.7.3. Налоговые посты	343
13.7.4. Особенности исчисления и отнесения сумм акциза по нефтепродуктам	344
Глава 14. Налог на прибыль организаций	346
14.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база	346
14.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	346
14.1.2. Налоговая база	347

14.2. Доходы для целей налогообложения	348
14.2.1. Порядок определения и классификация доходов	348
14.2.2. Доходы от реализации	349
14.2.3. Внереализационные доходы	349
14.2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы	352
14.3. Расходы для целей налогообложения	360
14.3.1. Понятие расходов и группировка расходов	360
14.3.2. Расходы, связанные с производством и реализацией	361
14.3.3. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией	369
14.3.4. Внереализационные расходы	373
14.3.5. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения	377
14.4. Суммы начисленной амортизации	382
14.4.1. Амортизируемое имущество	382
14.4.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества	385
14.4.3. Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп	388
14.4.4. Методы и порядок расчета сумм амортизации	390
14.5. Особенности определения расходов при реализации товаров и расходов в виде процентов	393
14.5.1. Особенности определения расходов при реализации товаров	393
14.5.2. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам	394
14.5.3. Особенности налогообложения процентов, выплачиваемых иностранной организации при наличии контролируемой задолженности	395
14.6. Признание доходов и расходов при применении метода начисления и кассового метода	396
14.6.1. Порядок признания доходов при методе начисления	396
14.6.2. Порядок признания расходов при методе начисления	399
14.7. Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе	402
14.8. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога	403
14.8.1. Налоговые ставки	403
14.8.2. Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления налога и авансовых платежей	405
14.8.3. Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей	408
14.8.4. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения	409
14.9. Налоговая декларация. Налоговый учет	411
14.9.1. Налоговая декларация	411
14.9.2. Общие положения о налоговом учете	412
14.9.3. Аналитические регистры налогового учета и порядок расчета налоговой базы	413
14.9.4. Порядок налогового учета доходов	415
14.9.5. Порядок налогового учета расходов на производство и реализацию	416
14.9.6. Порядок определения расходов по торговым операциям	419
14.10. Налогообложение иностранных организаций и применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения	420
14.10.1. Постоянное представительство иностранной организации	420
14.10.2. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации	423

14.10.3. Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке	426
14.10.4. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации	428
14.10.5. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом	431
14.10.6. Устранение двойного налогообложения	435
14.10.7. Применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения	436
Глава 15. Налог на доходы физических лиц	438
15.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база	438
15.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	438
15.1.2. Общие принципы определения налоговой базы	442
15.1.3. Дата фактического получения дохода	443
15.1.4. Особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов	443
15.1.5. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования	445
15.1.6. Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами	447
15.1.7. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации	448
15.1.8. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги	449
15.1.9. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан	456
15.1.10. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	456
15.2. Налоговые вычеты	464
15.2.1. Стандартные налоговые вычеты	464
15.2.2. Социальные налоговые вычеты	471
15.2.3. Имущественные налоговые вычеты	473
15.2.4. Профессиональные налоговые вычеты	477
15.3. Налоговый период, налоговые ставки, исчисление и уплата налога	479
15.3.1. Налоговый период и налоговые ставки	479
15.3.2. Общий порядок исчисления налога	480
15.3.3. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами	481
15.3.4. Особенности исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой	484
15.3.5. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов	485
15.6. Налоговая декларация. Порядок взыскания и возврата налога	486
15.6.1. Налоговая декларация	486
15.6.2. Порядок взыскания и возврата налога	488

15.7. Устранение двойного налогообложения	488
Глава 16. Единый социальный налог	490
16.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база	490
16.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	490
16.1.2. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды	492
16.2. Суммы, не подлежащие налогообложению, и налоговые льготы	493
16.2.1. Суммы, не подлежащие налогообложению	493
16.2.2. Налоговые льготы	497
16.3. Ставки налога	498
16.3.1. Ставки налога для налогоплательщиков-работодателей	498
16.3.2. Ставки налога для налогоплательщиков, не являющихся работодателями	499
16.4. Исчисление и уплата налога	501
16.4.1. Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)	501
16.4.2. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам	501
16.4.3. Порядок исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц (индивидуальными предпринимателями, адвокатами, членами крестьянского (фермерского) хозяйства)	504
16.4.4. Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков	506
Глава 17. Таможенная пошлина и таможенные сборы	508
17.1. Общие понятия, используемые при обложении таможенными пошлинами	508
17.1.1. Таможенное дело	508
17.1.2. Таможенные платежи и их виды	509
17.1.3. Ставки таможенных пошлин. Особые виды пошлин	512
17.1.4. Таможенный тариф	514
17.2. Исчисление и уплата таможенных пошлин, налогов	515
17.2.1. Порядок исчисления таможенных пошлин, налогов. Таможенная стоимость товаров	515
17.2.2. Методы определения таможенной стоимости товара и порядок их применения	519
17.2.3. Порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов	523
17.2.4. Изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов	526
17.3. Страна происхождения товаров. Подтверждение страны происхождения товаров	528
17.3.1. Определение страны происхождения товаров	528
17.3.2. Подтверждение страны происхождения товаров. Декларация и сертификат о происхождении товара	531
17.4. Льготы по уплате таможенных пошлин (тарифные льготы)	534
17.5. Таможенные сборы	537
17.5.1. Виды таможенных сборов и лица, ответственные за уплату таможенных сборов	537
17.5.2. Порядок исчисления таможенных сборов и применение ставок таможенных сборов	538
17.5.3. Сроки, порядок и формы уплаты таможенных сборов. Взыскание и возврат таможенных сборов	539
17.5.4. Освобождение от уплаты таможенных сборов	540

Глава 18. Государственная пошлина	545
18.1. Характеристика элементов обложения государственной пошлиной	545
18.1.1. Общие положения о государственной пошлине. Плательщики	545
18.1.2. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины	546
18.2. Государственная пошлина за совершение нотариальных действий	548
18.2.1. Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий	548
18.2.2. Особенности уплаты государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий	550
18.3. Государственная пошлина за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия	552
18.3.1. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами	552
18.3.2. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами	553
18.4. Государственная пошлина за совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации	554
18.5. Государственная пошлина за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы	555
18.6. Государственная пошлина за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора	556
18.7. Государственная пошлина за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий	559
18.8. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию выпуска ценных бумаг, средств массовой информации, за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей, за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц, за получение ресурса нумерации	570
18.9. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций по уплате государственной пошлины	572
18.10. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий	575
18.11. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния	577
18.12. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины. Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины	578
Глава 19. Другие федеральные налоги и сборы	581
19.1. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения	581
19.1.1. Основные элементы налогообложения	581
19.1.2. Льготы по налогу	584
19.2. Водный налог	585
19.2.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения	585

19.2.2. Налоговая база и налоговый период	587
19.2.3. Налоговые ставки	587
19.2.4. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога, налоговая декларация	592
19.3. Налог на добычу полезных ископаемых	592
19.3.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	592
19.3.2. Налоговая база	597
19.3.3. Налоговый период. Налоговые ставки	602
19.3.4. Порядок исчисления и уплаты налога. Авансовые платежи по налогу. Налоговая декларация	605
19.4. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов	606

Раздел IV. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Глава 20. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	616
20.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщики	616
20.1.1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	616
20.1.2. Налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога	617
20.1.3. Порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения	619
20.2. Элементы налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу	621
20.2.1. Объект налогообложения и порядок определения и признания доходов и расходов	621
20.2.2. Налоговая база, налоговый период и налоговая ставка	625
20.2.3. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога	627
Глава 21. Упрощенная система налогообложения	629
21.1. Условия применения УСН и налогоплательщики	629
21.1.1. Общая характеристика УСН	629
21.1.2. Налогоплательщики	630
21.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения УСН	632
21.2. Объекты налогообложения. Порядок определения и признания доходов и расходов	633
21.2.1. Объекты налогообложения	633
21.2.2. Порядок определения доходов	634
21.2.3. Порядок определения расходов	634
21.2.4. Порядок признания доходов и расходов	637
21.3. Другие элементы налогообложения при применении УСН	637
21.3.1. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая ставка	637
21.3.2. Порядок исчисления и уплаты налога	639
21.4. Налоговая декларация и налоговый учет	640
21.5. Особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на УСН и с УСН на общий режим налогообложения	641
Глава 22. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	643
22.1. Общая характеристика и основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД	643
22.1.1. Общие положения	643

22.1.2. Основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД	646
22.2. Налогоплательщики и элементы налогообложения	648
22.2.1. Налогоплательщики	648
22.2.2. Объект налогообложения и налоговая база	649
22.2.3. Налоговый период. Налоговая ставка. Порядок и сроки уплаты ЕНВД	652
Глава 23. Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции	653
23.1. Основные понятия и условия применения системы налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции	653
23.1.1. Основные понятия	653
23.1.2. Раздел продукции	656
23.1.3. Условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	658
23.2. Налогоплательщики и особенности определения налоговой базы и исчисления и уплаты отдельных налогов при выполнении соглашений	662
23.2.1. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений. Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов	662
23.2.2. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых	662
23.2.3. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций	664
23.2.4. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость	669
23.3. Налоговая отчетность, учет налогоплательщиков и налоговые проверки при выполнении соглашений	670
23.3.1. Особенности представления налоговых деклараций	670
23.3.2. Особенности учета налогоплательщиков	671
23.3.3. Особенности проведения выездных налоговых проверок	672
 Раздел V. РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	
Глава 24. Транспортный налог	674
24.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	674
24.1.1. Налогоплательщики	674
24.1.2. Объект налогообложения	675
24.2. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки	676
24.2.1. Налоговая база и налоговый период	676
24.2.2. Налоговые ставки	676
24.3. Исчисление и уплата налога	678
24.3.1. Порядок исчисления налога	678
24.3.2. Порядок и сроки уплаты налога	679
Глава 25. Налог на игорный бизнес	685
Глава 26. Налог на имущество организаций	685
26.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база	685
26.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения	685
26.1.2. Налоговая база	686
26.2. Налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки, налоговые льготы	690
26.2.1. Налоговый период, отчетный период. Налоговые ставки	690
26.2.2. Налоговые льготы	690

26.3. Исчисление и уплата налога на имущество организаций.	
Налоговая декларация	694
26.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей	694
26.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу	695
26.3.3. Налоговая декларация	696
Глава 27. Налог на имущество физических лиц	698
27.1. Налогоплательщики и основные элементы налогообложения	698
27.1.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговые ставки	698
27.1.2. Порядок исчисления и уплаты налога	699
27.2. Льготы по налогу	700
Глава 28. Земельный налог	703
28.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения	703
28.2. Налоговая база и порядок ее определения	704
28.3. Налоговый период. Отчетный период. Налоговая ставка	707
28.4. Налоговые льготы	707
28.5. Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу	709
28.6. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу.	
Налоговая декларация	712
Алфавитно-предметный указатель	714

Принятые сокращения

- ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации
ГТК РФ — Государственный таможенный комитет Российской Федерации
ЕНВД — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
ЕСН — единый социальный налог
ЗАТО — закрытое административно-территориальное образование
ИНК — инвестиционный налоговый кредит
ИНН — идентификационный номер налогоплательщика
КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации
Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации
МНС России — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам
МРОТ — минимальный размер оплаты труда
НДС — налог на добавленную стоимость
НЗП — незавершенное производство
НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации
ОЭСР — Организация экономического сотрудничества и развития
ПИФ — паевой инвестиционный фонд
РСФСР — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика
РФ — Российская Федерация
СНГ — Содружество Независимых Государств
СССР — Союз Советских Социалистических Республик
ТК РФ — Таможенный кодекс Российской Федерации
ТН ВЭД — Товарная номенклатура видов экономической деятельности
УСН — упрощенная система налогообложения
ФНС России — Федеральная налоговая служба
ФТС России — Федеральная таможенная служба
ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации
г. — год
гл. — глава (-ы)
п. — пункт (-ы)
подп. — подпункт (-ы)
ст. — статья (-и)

Предисловие

В курсе «Налоги и налогообложение» изучаются сущность налогов, сборов и других платежей обязательного характера, основные принципы построения налоговых систем, действующая налоговая система Российской Федерации, элементы налогообложения, организация налогового контроля, налоговая политика государства, реформы в сфере налогообложения, важнейшие категории и понятия, используемые в России и ведущих странах с развитой рыночной экономикой. Иначе говоря, предмет изучения — отношения, связанные с установлением и взиманием налогов и других платежей обязательного характера.

Цель учебника — оказать помощь в углублении и систематизации знаний в области налогообложения, дать четкие представления о налогах, их видах и налоговых системах различных стран, показать значение и роль налогов в системе международных экономических отношений. Особое внимание уделено рассмотрению процесса создания и реформирования налоговой системы Российской Федерации, проблемам международных налоговых отношений.

Курс основывается на знании дисциплин «Основы экономической теории (политической экономии)», «Финансы», «Финансовое право», «Бухгалтерский учет», «Гражданское законодательство Российской Федерации», «Правовые основы предпринимательской деятельности». Он тесно связан с дисциплинами «Денежное обращение и кредит», «Международные валютно-кредитные отношения», «Финансовый менеджмент».

Успешное овладение данной дисциплиной позволит применить полученные знания в практике финансовой работы и облегчит усвоение последующих специальных дисциплин: «Бюджет и бюджетная система», «Финансы предприятий».

Учебник подготовлен в полном соответствии с учебной программой по данной дисциплине и предназначен для высших учебных заведений как в качестве основного, так и в качестве вводного курса для учебных заведений (факультетов), специализирующихся на подготовке специалистов в сфере налогообложения.

Материалом для учебника послужили действующие акты законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и глав субъектов РФ, инструктивные материалы Министерства финансов РФ, Министерства РФ по налогам и сборам, Федеральной налоговой службы. При написании учебника были использованы также публикации в российской и зарубежной специальной литературе и периодических изданиях.

Ссылки на законодательные акты и инструктивные документы приведены в редакции, действующей на 1 апреля 2005 г.

Учебник подготовлен членами Международной налоговой ассоциации (IFA) канд. экон. наук А.В. Перовым (гл. 1, 2 (2.2), 3—7, 14, 15, 20, 22—24) и канд. экон. наук А.В. Толкушкиным (гл. 2 (2.1), 8—13, 21, 25—28, общая редакция). Авторы выражают признательность за помощь в подготовке настоящего издания О.В. Сидневой.

РАЗДЕЛ I

ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА

1.1. Сущность и функции налогов

Исторически возникновение налогов относится к периоду разделения общества на социальные группы и появления государства. Налоги представляют собой один из основных методов мобилизации государственных доходов. В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся главным методом сбора доходов в государственные бюджеты. Как часть распределительных отношений общества, налоги всегда отражают закономерности производства. Смена общественно-экономических формаций, изменения функций и роли государства влияют на конкретные формы налоговых изъятий. При феодализме доминировали различного рода натуральные сборы и повинности населения. С расширением функций феодального государства, образованием централизованных государств постепенно возрастает роль денежных налогов в формировании государственной казны.

1.1.1. Сущность налогов

В широком смысле под налогом понимается взимаемый на основе государственного принуждения и не носящий характер наказания или компенсации обязательный безвозмездный платеж.

В современной литературе о налогах приводится большое количество различного рода определений налогов. При этом во всех определениях неизменно подчеркивается, что налог — *платеж обязательный*. Другими словами, платежи, которые не являются для плательщиков обязательными, не относятся к налоговым. К налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления.

Налоги являются теми платежами, которые осуществляются *безвозмездно*, т.е. их уплата не устанавливает каких-либо конкретных обя-

занностей государства по отношению к лицу, вносящему эти платежи. Таким образом, к налогам не следует относить платежи, обязанность по уплате которых возникает в связи с заключением плательщиками с государством, государственными органами либо иными представителями государства каких-либо договоров.

К налогам также не относятся платежи обязательного характера, взимаемые в качестве каких-либо санкций, например штрафы, а также различного рода компенсационные выплаты (например, выплаты по возмещению нанесенного ущерба).

В отдельных определениях налога указывается, что налоги — это платежи, взимаемые в установленном законом порядке. Это справедливо в том смысле, что в цивилизованном государстве обязанности по уплате налогов должны устанавливаться законом. Однако включение в определение слов «платежи, взимаемые в установленном законом порядке» сильно ограничивает значение термина «налог». В ряде современных государств налоги могут вводиться постановлениями высшей исполнительной власти. Иначе говоря, от того, что обязанность по внесению какого-либо платежа не была установлена законодательной властью, соответствующий платеж не теряет своего налогового характера.

В других определениях можно встретить указание на то, что налоги — это платежи, взимаемые с юридических и физических лиц. В данном случае вряд ли правомерно ограничивать само понятие «налог». Обязанность по уплате налогов может возлагаться не только на отдельных физических лиц, но и на различного рода их объединения, не являющиеся юридическими лицами в соответствии с гражданским законодательством. Например, во Франции подоходный налог взимается с совокупного (объединенного для целей обложения) дохода всех членов семьи (домохозяйства). До XX в. налоги часто взимались не только с отдельных лиц, но и с таких объединений физических лиц, как общины и гильдии. Кроме того, существовали налоги, плательщиками которых выступали отдельные административно-территориальные единицы.

Часто отмечается, что налоги — денежные платежи (взимаются в денежной форме). Разумеется, в современных условиях большинство налоговых выплат осуществляется в денежной форме. Однако, с одной стороны, история содержит многочисленные примеры осуществления налоговых выплат в натуральной форме, а с другой стороны, многие современные налоговые системы в определенных случаях допускают уплату налогов путем предоставления государству товаров или услуг.

Натуральная форма уплаты налогов наиболее характерна для отраслей добывающей промышленности. В России в конце 1990-х гг. стали использоваться соглашения о разделе продукции, в соответствии с которыми взимание ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется разделом произведенной продукции между государством и инвестором.

Налоги — *один из основных способов формирования доходов бюджетов*. Как правило, налоги взимаются с целью обеспечения платежеспособности различных уровней государственной власти. Однако налоговые платежи могут подлечь зачислению не только в государственные (федеральные и региональные) бюджеты или бюджеты органов местного самоуправления, они могут выступать средством образования различного рода фондов. Налог не перестает быть налогом только на основании того, что законодатель устанавливает необходимость зачисления выплачиваемых сумм помимо бюджетных счетов на счета каких-либо организаций.

В Российской Федерации в 1990-е гг. велись острые дискуссии, следует ли относить к налогам платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. Если считать, что к налогам относятся только платежи, суммы по которым зачисляются в государственные бюджеты и бюджеты органов местного самоуправления, то платежи в государственные социальные внебюджетные фонды следует исключать из числа платежей налогового характера. Государство вправе самостоятельно устанавливать, куда будут зачисляться суммы тех или иных платежей. Аналогичные выплаты в США зачисляются в федеральный бюджет, а во Франции — во внебюджетные фонды. Природа этих платежей не изменяется в зависимости от адресности их зачисления. Аналогичная ситуация возникает с платежами в государственные целевые внебюджетные фонды (например, дорожные).

Возможна такая ситуация: законодательством установлена обязательность внесения каких-либо платежей, но при этом у плательщика существует право выбора определения адресности этих платежей. Такая ситуация возникает, например, при обязательном страховании определенных видов имущества, а также гражданской ответственности. Платежи по страхованию в этих случаях не относятся к налоговым, так как плательщик может заключить договор страхования на различных условиях и с различными страховыми компаниями. В тех же случаях, когда на плательщика возлагается обязанность перечислять средства в определенный законом фонд, соответствующие платежи приобретают характер налоговых.

Обязательными платежами, взимаемыми на основе государственного принуждения, являются также алименты (средства, которые в установленных законом случаях одни физические лица обязаны выплачивать на содержание других физических лиц). Эти платежи в число налоговых не включаются.

В экономическом смысле налоги представляют собой способ перераспределения новой стоимости — национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме. Часть национального дохода, перераспределенная с помощью налогов, становится централизованным фондом финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения части национального дохода имеет одностороннюю направленность от налогоплательщика к государству.

Налоговые доходы государства формируются за счет новой стоимости, созданной в процессе производства (трудом, капиталом, природными ресурсами). Налоги выражают реально существующие денежные отношения, проявляющиеся в процессе изъятия части стоимости национального дохода в пользу общегосударственных потребностей. Экономическое содержание налогов выражается во взаимоотношениях государства и хозяйствующих субъектов (физических и юридических лиц) по поводу формирования государственных финансов. Налоговые отношения как часть финансовых отношений находятся в постоянном изменении.

1.1.2. Функции налогов

Основная функция налогов — *фискальная* — состоит в том, чтобы обеспечивать государство денежными средствами. Посредством фискальной функции реализуется главное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджете и внебюджетных фондах. Собранные с помощью налогов средства расходуются государством на содержание административно-управленческого аппарата, безопасность, реализацию внутренней и внешней политики, выплаты по государственному долгу, на социальную сферу и т.д.

Регулирующая функция налогов находит свое проявление в дифференциации условий налогообложения. Взимая налоги, государство всегда влияет на поведение экономических субъектов — физических и юридических лиц. Государство может устанавливать разные условия

налогообложения для различных категорий плательщиков, для осуществления одних и тех же видов деятельности на отдельных территориях. Конкретные условия налогообложения могут либо способствовать, либо препятствовать концентрации производства и капитала, повышать или сдерживать экономическую активность в отдельные периоды. Налоги влияют на уровень и структуру совокупного спроса, они могут способствовать расширению производства в отдельных отраслях или тормозить его. Размеры налогов часто определяют не только уровень оплаты труда, но и его формы. От налогов зависит соотношение между издержками производства и ценами товаров и услуг.

Влияние условий налогообложения на различные сферы экономической и социальной жизни чрезвычайно разнообразны. Налоги традиционно используются как средство демографической политики: различные государства с помощью налоговых льгот пытаются либо стимулировать, либо сдерживать рост населения. Во многих странах налоги рассматриваются как средство привлечения капитала в отсталые и низкоразвитые регионы, а также для вытеснения промышленного производства из гипертрафированных мегаполисов.

Можно отметить влияние налогов на архитектуру. Например, во Франции в связи с применением систем «пооконного» налогообложения промысловым налогом и налогом со строений нередко строились дома с ограниченным количеством окон. До сих пор в домах встречаются комнаты, не имеющие окон. С другой стороны, в той же Франции традиционно применялось дифференцированное налогообложение застроенных и незастроенных земельных участков (ставки налога с застроенных земельных участков в несколько раз выше аналогичных ставок с незастроенных земельных участков). Такие условия налогообложения стимулировали строительство домов на столбах, домов, нависающих над водной поверхностью.

В отдельных изданиях по налогам можно встретить упоминание о такой функции налогов, как социальная, которая реализуется посредством неравного налогообложения разных сумм доходов. На наш взгляд, в этом случае правомерно говорить все же о регулирующей функции налогов. В России также традиционно распространено утверждение о наличии у налогов контрольной функции. Однако ни один автор не может объяснить, каким образом обязательные платежи что-либо контролируют сами по себе. Контроль над налогообложением, а отчасти и за распределением средств осуществляют не сами налоги, а налоговые органы.

1.2. Роль налогов в формировании финансов государства

Для каждой общественно-экономической формации характерна присущая ей система государственных доходов, обусловленная уровнем развития товарно-денежных отношений, способом производства, природой и функциями государства.

С момента своего возникновения государственные доходы претерпели значительную эволюцию. Различного рода натуральные повинности и сборы существовали с древнейших времен, а с развитием товарно-денежных отношений постепенно уступали место денежным налогам и сборам. Наряду с налоговыми доходами к государственным доходам относятся государственный кредит (государственные займы), доходы различного рода государственных фискальных монополий, а также доходы от использования государственного имущества и от его продажи.

Современные бюджетные системы включают бюджеты центрального правительства, региональных органов и органов местного самоуправления. Государственные доходы формируются главным образом за счет налогов. До XX в. в структуре государственных доходов доминировали акцизы, таможенные пошлины и фискальные монополии. Прямые реальные налоги постепенно уступают место более эластичным личным налогам, главным образом подоходным, а также налогу с наследств и дарений и др.

До начала 1980-х гг. отмечалась тенденция повышения доли государственных доходов в общем объеме совокупного общественного продукта и национального дохода. Если накануне Первой мировой войны государство аккумулировало около 15% национального дохода, то в 1980-х гг. — уже 40—50%. Основная форма мобилизации налоговых поступлений в большинстве развивающихся стран — косвенные налоги. По мере развития промышленности и торговли происходит расширение сферы косвенного налогообложения товаров местного производства. Важную роль играют таможенные пошлины. Наиболее значительна доля поступлений по таможенным пошлинам в бюджетах наименее развитых и небольших странах, а также в странах — экспортерах сырья. В промышленно развитых странах доля поступлений от таможенных пошлин составляет в среднем около 5% бюджетных поступлений. У нефтедобывающих стран вывозные таможенные пошлины являются одним из основных источников государственных доходов. Наряду с усилением косвенного налогообложения большое значение приобрели прямые налоги, прежде всего налоги на доходы.

Большая часть государственных доходов развитых стран сосредоточена в государственных бюджетах, куда поступают наиболее крупные доходы. К важнейшим налогам центральных правительств (федеральным налогам) относятся: подоходный налог, корпорационный налог, НДС, акцизы и таможенные пошлины. В местные бюджеты поступают доходы от местного хозяйства, доходы от займов местных органов власти, субсидии центрального правительства. К основным региональным и местным налогам относятся поимущественные и поземельные налоги, а также — в некоторых странах — акцизы. Доходы государственных предприятий складываются из прибыли, займов, правительственных субсидий и кредитов. Многочисленные специальные фонды государства формируются за счет специальных налогов и сборов, добровольных взносов, субсидий из бюджета и займов. В ряде стран фонд государственного социального страхования — составная часть государственного бюджета, в других странах создается автономный фонд, образуемый за счет обязательных отчислений (взносов) лиц, работающих по найму, предпринимателей, лиц свободных профессий, а также субсидий государства.

Налоги выступают главной формой мобилизации государственных доходов в странах с рыночной экономикой. В бюджетах центральных правительств они составляют от 70 до 90% всех доходов, в местных бюджетах доля налоговых доходов обычно составляет около половины. За счет налогов и сборов, перераспределяемых через государственный бюджет, формируется часть финансовых ресурсов государственных и муниципальных предприятий (в Российской Федерации — унитарные предприятия) и ряда специальных фондов.

Доля национального дохода, перераспределяемого через систему налогов и сборов, зависит от задач и функций государства. В тех странах, где государство особенно активно осуществляет социальную политику (Скандинавские страны, Франция, Германия и др.), доля огосударствляемого национального дохода, как правило, выше. На общий размер налоговых изъятий и их долю в национальном доходе значительно влияют такие факторы, как милитаризация, формы и методы государственного вмешательства в экономику, размеры государственной собственности.

1.3. Налоговое право

Налоговое право представляет собой совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов в данном государстве, порядок их взимания и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств.

Налоговые отношения могут существовать только при наличии соответствующего законодательного или другого нормативного акта, т.е. в форме правовых отношений. *Основное содержание налогового правоотношения* — одностороннее обязательство налогоплательщика внести в государственный бюджет определенную денежную сумму.

Налоговое право содержит специальные нормы, устанавливающие по каждому налогу субъектов налога (налогоплательщиков), объекты обложения (основания для взимания налога), ставку (норму) налога, порядок исчисления и взимания налога, сроки уплаты, льготы по налогу, ответственность плательщиков, порядок обжалования действий налоговых органов, связанных с исчислением и взиманием налога (элементы налогообложения).

Субъектами налоговых правоотношений являются налоговые и иные государственные органы, налогоплательщики (юридические и физические лица), а также представители налогоплательщиков, налоговые агенты и иные лица, обязанности которых установлены налоговым законодательством. По российскому законодательству налогоплательщики — это физические и юридические лица независимо от организационно-правовых форм. До введения в действие ч. 1 НК РФ самостоятельными налогоплательщиками по ряду налогов признавались также филиалы и представительства юридических лиц. Кроме того, налоговые агенты не выделялись в качестве самостоятельных участников налоговых правоотношений. Понятие «налоговый агент» не использовалось в актах налогового законодательства.

Физические лица как субъекты налоговых правоотношений могут иметь различный налоговый статус в зависимости от времени пребывания на территории Российской Федерации (резидент или нерезидент РФ для целей налогообложения), от особенностей деятельности (могут иметь, а могут не иметь налоговый статус индивидуальных предпринимателей). Физические лица могут быть плательщиками налогов и сборов, налоговыми агентами, представителями налогоплательщиков.

Систему налогового права в Российской Федерации составляет законодательство о налогах и сборах, представляющее собой совокупность актов законодательства, регламентирующего порядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на территории Российской Федерации. Оно подразделяется на: законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах *регулирует* властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах подразделяются на акты органов исполнительной власти (федеральных и субъектов РФ), акты исполнительных органов местного самоуправления и акты органов государственных внебюджетных фондов о налогах и сборах. Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Важно подчеркнуть, что издаваемые государственными органами обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, *не относятся* к актам законодательства о налогах и сборах.

Налогообложение представляет собой ограничение права собственности лиц. В связи с тем, что отношения собственности регулируются гражданским законодательством, для правильного понимания установленных условий налогообложения необходимо знание не только налогового, но и гражданского законодательства. **Гражданское законодательство** представляет собой совокупность актов гражданского права. В соответствии с Конституцией РФ гражданское законодательство находится в ведении Российской Федерации. Гражданское законодательство состоит из Гражданского кодекса РФ и принятых в соответствии с ним иных федеральных законов. При этом нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать ГК РФ. Гражданско-правовые отношения могут регулироваться также указами

Президента РФ, которые не должны противоречить нормам ГК РФ и иным законам. На основании и во исполнение ГК РФ и иных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы гражданского права. В случае противоречия указов Президента или постановлений Правительства ГК РФ или иному закону применяется ГК РФ или соответствующий закон. Министерства и иные федеральные органы исполнительной власти могут издавать акты, содержащие нормы гражданского права, в случаях и в пределах, предусмотренных ГК РФ, другими законами и иными правовыми актами.

Важно подчеркнуть, что если в актах законодательства о налогах и сборах РФ не устанавливается особых значений терминов или понятий, то для целей налогообложения применяются термины и понятия гражданского и других специальных отраслей права (семейного, жилищного, земельного и т.д.).

1.4. Принципы налогообложения

Под принципами налогообложения понимаются основные исходные положения системы налогообложения. Впервые принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, который считал основными принципами налогообложения *справедливость, определенность, удобство* для налогоплательщика и *экономия* на издержках налогообложения. Эти классические принципы были сформулированы Смитом в вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» следующим образом:

«Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или включать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку.

Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популяр-

ностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности.

Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству.

Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше того, что он приносит в казну государства следующими путями: во-первых, его сбор может требовать большого числа чиновников, жалованье которых в состоянии поглотить большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых могут обременить народ дополнительным налогом. Во-вторых, он может затруднять приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые дают средства к существованию и работу множеству людей. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать или даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. В-третьих, конфискациями, другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он часто разоряет их и таким образом уничтожает ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды, а кары за контрабанду должны усиливаться в соответствии с искушением. Вопреки всем обычным принципам справедливости закон сперва создает искушение, а затем наказывает тех, кто поддается ему, и притом он усиливает наказание соответственно тому самому обстоятельству, которое, несомненно, должно было бы смягчать его, а именно соответственно искушению совершить преступление. Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов»¹.

Принципы налогообложения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII в., были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом Адольфом Вагнером, который объединил все принципы

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1935. Т. 2. С. 341—343.

налогообложения в четыре группы. Система принципов А. Вагнера представлена в табл. 1:

Таблица 1

Система принципов налогообложения А. Вагнера

Финансовые принципы организации налогообложения	Достаточность налогообложения. Эластичность (подвижность) налогообложения
Народнохозяйственные принципы	Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса — должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом). Правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их предложения
Этические принципы (принципы справедливости)	Всеобщность налогообложения. Равномерность налогообложения
Административно-технические правила (принципы налогового управления)	Определенность налогообложения. Удобство уплаты налога. Максимальное уменьшение издержек взимания

В современных условиях правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

- ✓ налоговое законодательство должно быть стабильно;
- ✓ взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
- ✓ тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
- ✓ взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
- ✓ способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
- ✓ существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
- ✓ издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
- ✓ нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
- ✓ доступность и открытость информации по налогообложению;
- ✓ соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под стабильностью налогового законодательства понимается *неизменность норм и правил*, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т.е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, неблагоприятным для инвестирования и предпринимательства.

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется в соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

Правовой характер взаимоотношений государства и налогоплательщиков может существовать только в странах, где невозможно издание актов правового характера в сфере налогообложения отдельными государственными учреждениями. В правовом государстве все взаимоотношения налогоплательщиков и государства могут регулироваться только законами.

Правительство имеет право лишь предлагать какие-либо изменения, но силу закона эти изменения могут принимать только после их утверждения высшим законодательным органом. Принцип правовых взаимоотношений предполагает также *взаимную ответственность сторон* в сфере налогового права.

Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, спра-

ведливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удастся ни одному государству в мире. Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен стремиться к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т.д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами. Пропорциональность изымаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее значительные диспропорции являются нежелательными.

Грубейшее нарушение принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени — *уклонение от уплаты налогов*. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно в период внесения налоговых платежей, последние *не должны превышать уровня текущих поступлений*. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков — важная задача государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика — это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является целью законодателей во всех странах мира, однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

- ✓ каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;
- ✓ количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;

- ✓ законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;
- ✓ тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;
- ✓ при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

Один из важнейших принципов построения налоговых систем — принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых стран и практически всегда нарушается в бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения. Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в *налоговой дискриминации*, которая может выражаться в дискриминации по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т.е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу или определенным лицам. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый принципом *рентабельности* налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат. Традиционно высокими издержками отличается система налогообложения доходов физических лиц, особенно в условиях относительно низкого уровня доходов среднего класса. С большими издержками связаны, как правило, все вновь вводимые

налоги, а также существенные изменения, требующие замены старых форм отчетности.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Условия налогообложения влияют на принятие решений в экономике наряду с такими факторами, как стоимость сырья, издержки по оплате труда, уровень процентных ставок, темпы инфляции.

Оправданным является использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения столиц или сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока низкосортных товаров. При этом налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Приобретение оборудования, сырья, материалов, иностранной валюты, привлечение кредитов, создание новых предприятий, подразделений, филиалов, учреждение различного рода объединений, ассоциаций и фондов предприятия должны осуществлять на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообложения, особенностей или специфических требований налогового законодательства.

Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. *Основное внимание при создании предприятия должно уделяться распределению участия в капитале, увязке взаимных обязательств, учету специфики отрасли и условиям распределения дохода, а не расчетам того, сколько придется платить налогов при выборе того или иного варианта организационной формы предприятия.*

Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности — быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т.е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения на-

логовой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным последствиям нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: *искажение данных* и материалов государственной *статистики*, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также принцип доступности и открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы недоступен любому налогоплательщику. Применение этого принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить. Открытость и доступность информации может ограничиваться лишь областью правил по контролю за взиманием налогов и отдельными данными о поступлениях по определенным категориям налогоплательщиков и по отдельным территориям и регионам.

Принцип соблюдения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них.

О принципах налогообложения в Российской Федерации по НК РФ см. 5.2.1.

ГЛАВА 2

ВИДЫ НАЛОГОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИИ

2.1. Виды налогов

Для обозначения отдельных видов налогов и сборов в России используются различные термины: налог, сбор, пошлина, платеж, отчисления, взнос и т.д. В действующем российском налоговом законодательстве используемые в названиях платежей различные слова не несут конкретной смысловой нагрузки. Законодательно устанавливается разъяснение только двух понятий — «налог» и «сбор».

Всю совокупность платежей налогового характера можно подразделить на группы (классифицировать) по определенным критериям и признакам.

2.1.1. Критерии, используемые для подразделения налогов

Для выявления особенностей отдельных видов налогообложения налоговое законодательство использует следующие классификационные критерии и признаки налоговых платежей:

- а) по плательщикам;
- б) по объектам обложения;
- в) по компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов;
- г) по адресности зачисления налоговых платежей;
- д) по целевой направленности;
- е) периодические и разовые налоги;
- ж) регулярные и чрезвычайные налоги.

В зависимости от *плательщиков* все налоги можно подразделить на три группы:

- ✓ налоги, уплачиваемые физическими лицами;

- ✓ налоги, уплачиваемые юридическими лицами;
- ✓ налоги, уплачиваемые физическими и юридическими лицами.

К налогам и сборам, уплачиваемым только *физическими лицами*, относятся: налоги на доходы физических лиц; налоги на имущество физических лиц; налоги на наследство и дарение; социальные налоги (взносы), взимаемые непосредственно с доходов, полученных физическими лицами; а также отдельные виды сборов. В Российской Федерации к таким налогам относятся: налог на доходы физических лиц; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; налог на имущество физических лиц.

К налогам и сборам, уплачиваемым только *юридическими лицами*, относятся: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала юридических лиц (обществ с ограниченной ответственностью); налоги на имущество юридических лиц. В Российской Федерации к таким налогам относятся: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций.

Наиболее многочисленную группу составляют налоги и сборы, плательщиками которых могут одновременно выступать как *физические, так и юридические лица*. В Российской Федерации к таким налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; единый социальный налог; транспортный налог; таможенная пошлина; государственная пошлина; единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности; земельный налог.

Важно отметить, что плательщиками ряда налогов, отнесенных к третьей группе, являются не все физические лица, а только физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. Последняя категория физических лиц может (при определенных условиях) быть плательщиком акцизов, налога на добавленную стоимость, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В зависимости от *объекта обложения* налоги подразделяются на следующие группы:

- ✓ налоги на доходы;
- ✓ налоги на имущество;
- ✓ налоги на реализацию товаров (работ, услуг);
- ✓ налоги на определенные виды расходов;
- ✓ налоги на совершение определенных операций;
- ✓ налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности.

Налоги на доходы подразделяются на налоги, взимаемые с совокупного дохода (общеподоходные), и налоги, взимаемые с отдельных видов

доходов. В Российской Федерации к налогам, взимаемым с совокупного дохода плательщиков, относятся налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций. Однако в соответствующих актах законодательства предусматриваются особые условия налогообложения таких видов доходов, как проценты, дивиденды, доходы от продажи отдельных видов имущества, выигрыши. Кроме того, устанавливаются особенности налогообложения доходов физических лиц, не являющихся резидентами РФ. В других странах такие виды доходов могут облагаться самостоятельными налогами. К налогам, взимаемым с отдельных видов доходов, могут относиться: налоги на доходы от денежных капиталов, налог на доходы игорного бизнеса, а также самостоятельные налоги на доходы банков, страховщиков, бирж и т.д.

Налоги на имущество подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости имущества (общепоеимущественные), и налоги, взимаемые с отдельных видов имущества. К общепоеимущественным налогам относятся налоги, взимаемые с совокупной стоимости различных видов имущества. Пример налога, взимаемого с совокупной стоимости имущества, — налог на имущество организаций, взимаемый в Российской Федерации. К налогам, взимаемым с отдельных видов имущества, относятся: а) поземельные налоги; б) налоги, взимаемые со строений; в) налоги с отдельных видов транспортных средств; г) налоги (сборы) с владельцев животных. В Российской Федерации к налогам с отдельных видов имущества относятся налог на строения, помещения и сооружения, земельный налог и транспортный налог.

От налогов на имущество следует отличать *налоги, которыми облагается переход права собственности на имущество*. Группу налогов на переход права собственности составляют налоги на наследство и налоги на дарение. Налоги на наследство в свою очередь подразделяются на налоги, взимаемые с совокупной стоимости наследства, и налоги, взимаемые со стоимости доли имущества, переходящего к отдельному наследнику. В Российской Федерации используется налогообложение доли имущества, переходящего к отдельному наследнику. Кроме того, к налогам на переход права собственности следует относить также налоги (пошлины, сборы), взимаемые при регистрации нотариальными и государственными органами соответствующих сделок с имуществом (наследств и дарений).

В группу *налогов на реализацию товаров (работ, услуг)* включаются те налоги, объектами обложения по которым выступают обороты по реализации товаров (работ, услуг). В эту группу включаются налог на добавленную стоимость, налог с оборота, акцизы и налог с продаж.

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость и налогом с оборота выступают обороты по реализации любых товаров (работ, услуг), за исключением освобождаемых от обложения. Акцизы взимаются с оборотов по реализации отдельных видов товаров. Налог с продаж, как правило, взимается с оборотов по реализации товаров (работ, услуг), но только в сфере розничной торговли. В Российской Федерации объектом обложения налогом с продаж являлась также оптовая продажа за наличный расчет (налог с продаж отменен с 1 января 2004 г.).

К налогам на реализацию товаров (работ, услуг) могут относиться и иные налоги. Например, в Российской Федерации взимался налог на пользователей автомобильных дорог, зачислявшийся в целевые внебюджетные дорожные фонды. Так как объектом обложения по этому налогу выступает не пользование автомобильными дорогами и не проезд по ним, а выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг), или разница между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности, данный налог следует относить к налогам на реализацию товаров (работ, услуг). Кроме того, стоимость реализованной продукции, выполненных работ, предоставленных услуг до 1 января 2005 г. являлась объектом обложения сбором за использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.

Налоги на реализацию товаров (работ, услуг) обычно называют «налогами на потребление». Такое название эти налоги получили потому, что, хотя их плательщиком является лицо, производящее или реализующее соответствующие товары (работы, услуги), носители налогового бремени — потребители. Следует отметить, что к налогам на потребление относятся также и налоги, взимаемые при ввозе товаров на территорию страны, — таможенные пошлины и сборы.

К налогам на определенные виды расходов могут относиться налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы), налоги на приобретение инвестиционных товаров, иностранной валюты, объектов недвижимости и т.д. К налогам на определенные виды расходов в Российской Федерации относятся прежде взимавшиеся налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; налог на рекламу. Кроме того, для работодателей единый социальный налог также представляет собой налог на определенный вид расхода: выплату заработной платы и вознаграждений по трудовым договорам

(контрактам). С фонда заработной платы в 1990-е гг. уплачивался сбор на нужды образовательных учреждений и сборы на содержание милиции, благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели.

Налоги на совершение определенных операций. Объектом налогообложения может также выступать стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений. В Российской Федерации стоимость сделок имущественного характера и стоимость исковых заявлений является объектом обложения государственной пошлиной. Кроме того, до середины 1990-х гг. в России взимался налог на операции с ценными бумагами. Данный налог впоследствии был реформирован и фактически преобразован в налог на эмиссию ценных бумаг (взимается при регистрации проспекта эмиссии ценных бумаг открытых акционерных обществ).

Российским законодательством предусматривались также различного рода *налоги и сборы за право осуществления определенных видов деятельности* (лицензионные платежи). В частности, были установлены федеральные сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции (взимались до 1 января 2005 г.).

По компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов налоги можно подразделить на взимаемые на всей территории государства и взимаемые только на определенных территориях. *Налоги, взимаемые на всей территории государства*, — это, как правило, налоги, вводимые на общегосударственном (федеральном и конфедеральном) уровне. При этом на общегосударственном уровне могут устанавливаться какие-либо ограничения по взиманию налогов на отдельных территориях.

Такая практика была широко распространена в Российской империи в XIX — начале XX в., когда отдельные виды общегосударственных налогов и сборов были обязательны на одних территориях и при этом не могли вводиться на других. Существовала значительная специфика в сфере налогообложения для европейской части России, Сибири, Кавказа, Царства Польского, Финляндии и других территорий.

К *налогам, взимаемым на отдельных территориях* государства, относятся налоги штатов, провинций, земель, регионов, а также налоги, устанавливаемые и вводимые органами местного самоуправления: городами, коммунами, округами и т.д.

Распределение налоговых полномочий между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления — одна из сложнейших проблем при создании и реформировании налоговых систем. Наделение региональных и местных властей широкими полномочиями в сфере налогообложения позволяет максимально учитывать специфику той или иной территории, расширяет возможности по проведению этими органами самостоятельной налоговой, бюджетной, финансовой, экономической, социальной политики. Жесткая регламентация и ограничение прав регионов и органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов позволяют унифицировать налоговую систему, создают единообразные и приблизительно равные условия для осуществления экономической деятельности в стране, способствуют повышению эффективности налогового контроля и борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями. На распределение налоговых полномочий между уровнями государственной власти и местного самоуправления оказывают влияние политические, экономические, организационные и этнические факторы, а также исторические и культурные традиции.

Современные государства значительно различаются по компетенции уровней государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и других платежей обязательного характера. Как правило, в унитарных государствах существует жесткая общенациональная регламентация установления и введения налогов и сборов. Региональным властям и органам местного самоуправления обычно предоставляются ограниченные права по изменению ставок налогообложения и применению отдельных видов льгот. В федеративных и конфедеративных государствах обычно используется разделение полномочий по установлению и введению определенных видов налогообложения.

Обычно на *общегосударственном уровне* осуществляется регламентация обложения таможенными пошлинами и сборами, налогом на добавленную стоимость, акцизами, налогами на доходы физических лиц и налогами на доходы юридических лиц. Кроме того, практически во всех странах на общегосударственном уровне жестко устанавливаются условия взимания обязательных отчислений социального характера, взимаемых как с работодателей, так и с наемных работников. На *среднем уровне* (региональном, штатном, земельном) взимаются ресурсные налоги, налоги с продаж. Часто региональным властям предоставляется определенная свобода во введении различного рода надбавок к на-

логам на доходы юридических лиц либо определенные возможности по предоставлению льгот по этим налогам. Традиционная сфера, в которой региональным и местным властям предоставляется максимальная свобода в установлении условий обложения, — это налоги с недвижимых имуществ (земли, строений, сооружений) и промышленные налоги.

В Российской Федерации применяется распределение налоговой компетенции различных уровней государственной власти и органов местного самоуправления, характерное для унитарных государств. Права региональных законодательных органов власти и представительных органов местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов жестко ограничены нормами НК РФ.

В Российской Федерации установлена трехуровневая налоговая система. Налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ. Эти налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Местные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований о налогах, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

Законодательным (представительным) органам государственной власти субъектов РФ и представительным органам местного самоуправления предоставлено право определять следующие элементы налогообложения: налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты, а также формы отчетности соответственно по

региональным и местным налогам. Кроме того, законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ, а также представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения соответственно по региональным и местным налогам.

Все остальные элементы налогообложения могут устанавливаться только НК РФ. Не могут устанавливаться региональные и местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ¹.

Реформирование налоговой системы, осуществляемое в Российской Федерации, приводит к отдельным изменениям в перераспределении полномочий федерального центра, регионов и органов местного самоуправления в сфере установления и введения отдельных видов налогообложения. К числу наиболее значимых изменений, осуществлявшихся во второй половине 1990-х гг., следует отнести введение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства (в настоящее время — упрощенная система налогообложения), единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (в настоящее время — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности), а также предоставление права устанавливать и вводить региональный налог с продаж (с 1 января 2004 г. налог с продаж отменен). Эти мероприятия существенно расширили полномочия региональных законодательных органов по изменению условий налогообложения доходов физических лиц — предпринимателей и юридических лиц, осуществляющих отдельные виды деятельности.

В зависимости от *адресности* зачисления платежей все налоги и сборы подразделяются на закрепленные и регулирующие. *Закрепленными налогами и сборами* называются налоги и сборы, поступления по которым на длительный период полностью или частично закрепляются в качестве доходного источника определенных бюджетов. К закрепленным налогам и сборам относятся таможенные пошлины, сборы и иные платежи, зачисляемые в доход федерального бюджета на основа-

¹ Распределение налогов и сборов в Российской Федерации на федеральные, региональные и местные рассматривается в гл. 7.

нии Бюджетного кодекса РФ, а также подавляющее большинство местных налогов и сборов.

К *регулирующим налогам и сборам* относятся налоги и сборы, по которым могут устанавливаться нормативы отчислений в бюджеты различных уровней. В Российской Федерации к регулирующим налогам и сборам относятся большинство федеральных, а также все региональные налоги и сборы.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ в *федеральный бюджет* зачисляются налоговые доходы от следующих федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами:

- ✓ налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в федеральный бюджет, — по нормативу 100%;

- ✓ налога на прибыль организаций (в части доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянно представительство, а также в части доходов, полученных в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам) — по нормативу 100%;

- ✓ налога на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и не предусматривающих специальных налоговых ставок для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, — по нормативу 20%;

- ✓ налога на добавленную стоимость — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов на спирт этиловый из пищевого сырья — по нормативу 50%;

- ✓ акцизов на спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением пищевого, — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов на спиртосодержащую продукцию — по нормативу 50%;

- ✓ акцизов на табачную продукцию — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей — по нормативу 40%;

- ✓ акцизов на автомобили легковые и мотоциклы — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов по подакцизным товарам и продукции, ввозимым на территорию Российской Федерации, — по нормативу 100%;

- ✓ налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) — по нормативу 100%;

✓ налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) — по нормативу 95%;

✓ налога на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых) — по нормативу 40%;

✓ налога на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, за пределами территории РФ — по нормативу 100%;

✓ регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) — по нормативу 100%;

✓ регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) — по нормативу 95%;

✓ регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне РФ, за пределами территории РФ при выполнении соглашений о разделе продукции — по нормативу 100%;

✓ сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты) — по нормативу 70%;

✓ сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам) — по нормативу 100%;

✓ водного налога — по нормативу 100%;

✓ единого социального налога по ставке, установленной НК РФ в части, зачисляемой в федеральный бюджет, — по нормативу 100%;

✓ государственной пошлины (за исключением государственной пошлины, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты) — по нормативу 100%.

В бюджеты *субъектов РФ* подлежат зачислению налоговые доходы от следующих региональных налогов:

✓ налога на имущество организаций — по нормативу 100%;

✓ налога на игорный бизнес — по нормативу 100%;

✓ транспортного налога — по нормативу 100%.

Доходы от федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, могут быть переданы полностью или частично в местные бюджеты по нормативам, утвержденным законом субъекта РФ о бюджете субъекта РФ на 2005 г.

В бюджеты субъектов РФ подлежат зачислению налоговые доходы от следующих федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами:

- ✓ налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов РФ, — по нормативу 100%;

- ✓ налога на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» и не предусматривающих специальных налоговых ставок для зачисления указанного налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, — по нормативу 80%;

- ✓ налога на доходы физических лиц — по нормативу 70%;

- ✓ налога на наследование или дарение — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов на спирт этиловый из пищевого сырья — по нормативу 50%;

- ✓ акцизов на спиртосодержащую продукцию — по нормативу 50%;

- ✓ акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей — по нормативу 60%;

- ✓ акцизов на алкогольную продукцию — по нормативу 100%;

- ✓ акцизов на пиво — по нормативу 100%;

- ✓ налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) — по нормативу 5%;

- ✓ налога на добычу общераспространенных полезных ископаемых — по нормативу 100%;

- ✓ налога на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых) — по нормативу 60%;

- ✓ регулярных платежей за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) — по нормативу 5%;

- ✓ сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты) — по нормативу 30%;

- ✓ сбора за пользование объектами животного мира — по нормативу 100%;

- ✓ единого налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, — по нормативу 90%;

- ✓ единого сельскохозяйственного налога — по нормативу 30%;

- ✓ государственной пошлины (подлежащей зачислению по месту регистрации, совершения юридически значимых действий или выдачи документов) — по нормативу 100%;

— по делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами соответствующих субъектов РФ;

— за государственную регистрацию межрегиональных, региональных и местных общественных объединений, отделений общественных объединений, а также за государственную регистрацию изменений их учредительных документов;

— за государственную регистрацию региональных отделений политических партий;

— за регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на территории субъекта РФ, а также за выдачу дубликата свидетельства о такой регистрации.

В бюджеты субъектов РФ — городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга подлежат зачислению налоговые доходы от федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащих в соответствии с Бюджетным кодексом РФ зачислению в местные бюджеты и бюджеты субъектов РФ.

Налоговые доходы от региональных налогов, установленных органами государственной власти края (области), в состав которого входит автономный округ, подлежат зачислению в бюджет края (области). Налоговые доходы от региональных налогов, установленных органами государственной власти автономного округа, подлежат зачислению в бюджет автономного округа. Если иное не установлено договором между органами государственной власти края (области), в состав которого входит автономный округ, и органами государственной власти соответствующего автономного округа, налоговые доходы подлежат зачислению в бюджет края (области). Указанные налоговые доходы могут быть переданы полностью или частично органами государственной власти субъектов РФ в соответствующие местные бюджеты.

Собственные доходы бюджетов субъектов РФ от региональных налогов и сборов, а также от закрепленных за субъектами РФ федеральных налогов и сборов могут быть переданы местным бюджетам на постоянной основе полностью или частично — в процентной доле, утверждаемой законодательными (представительными) органами субъектов РФ на срок не менее трех лет.

Срок действия нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство РФ.

К налоговым доходам *местных бюджетов* относятся:

✓ собственные налоговые доходы местных бюджетов от местных налогов и сборов, определенные налоговым законодательством РФ;

✓ отчисления от федеральных и региональных регулирующих налогов и сборов, передаваемые местным бюджетам РФ и субъектом РФ;

✓ государственная пошлина, за исключением государственной пошлины, зачисляемой в доходы федерального бюджета, — по нормативу 100% по месту нахождения кредитной организации, принявшей платеж.

По критерию использования налоговых поступлений *по целевой направленности* налоги и сборы подразделяются на общие и целевые. К *общим* относятся налоги и сборы, не предназначенные для финансирования какого-либо конкретного расхода. Такие налоги составляют подавляющее большинство, так как установление налогов обычно не имеет целью покрытие какого-либо конкретного расхода государственного бюджета.

К *целевым* относятся налоги и сборы, поступления по которым могут быть использованы только для финансирования конкретных расходов. К целевым обычно относятся налоги и сборы, поступления по которым зачисляются в специальные внебюджетные фонды. В Российской Федерации к таким налогам и сборам относится федеральный единый социальный налог. Кроме того, к целевым могут относиться налоги и сборы, поступления по которым зачисляются в федеральные, региональные и местные бюджеты.

Все налоги и сборы можно подразделить на периодические и разовые. Под *периодическими налогами* обычно понимаются те налоги, платежи по которым осуществляются с определенной регулярностью. К этой группе относятся налоги на имущество (земельные, со строений, с транспортных средств и т.д.), налоги на доходы как физических, так и юридических лиц, периодические налоги на потребление (акцизы, НДС, налог с продаж). По периодическим налогам всегда устанавливается налоговый период. К *разовым налогам* обычно относятся налоги, уплата которых связана с какими-либо особыми событиями, не образующими систему. Примерами разового налога являются налоги на наследство и дарение, таможенные пошлины, пошлины, уплачиваемые при регистрации недвижимого имущества, сборы за регистрацию автотранспортных средств.

Подавляющее большинство взимаемых в настоящее время российских налогов и сборов относятся к периодическим. К разовым относятся следующие федеральные налоги и сборы: таможенная пошлина; государственная пошлина; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

Налоги также бывают регулярные и чрезвычайные. К *регулярным* обычно относятся налоги и сборы, действующие в течение длительного периода времени. При установлении регулярных налогов и сборов обычно никогда не определяется срок их действия. К *чрезвычайным* налогам и сборам относятся налоги и сборы, установление которых

вызвано наступлением каких-либо чрезвычайных обстоятельств (войны, стихийные бедствия и т.п.). Обычно при введении чрезвычайного налога или сбора особо оговаривается, что налог или сбор будет взиматься либо в течение фиксированного количества лет, либо до момента окончания соответствующего чрезвычайного обстоятельства.

Широкое распространение чрезвычайные налоги и сборы получили в периоды Первой (1914—1918 гг.) и Второй (1939—1945 гг.) мировых войн. Во многих странах были введены чрезвычайные налоги на сверхприбыль, а также различного рода надбавки к акцизам и пошлинам. Многие чрезвычайные налоги впоследствии стали функционировать в качестве обычных налогов. Например, налоги на доходы физических лиц впервые были введены во многих странах в период Первой мировой войны.

2.1.2. О разделении налогов на прямые и косвенные

В литературе по налогообложению, а также в налоговых законодательствах отдельных государств используется деление налогов на *прямые* и *косвенные*. Такое деление используется на протяжении почти трех столетий.

Разделение налогов на прямые и косвенные обычно осуществляется на основе *критерия перелагаемости налогового бремени*. Впервые данный критерий был использован Дж. Локком в конце XVII в., который исходил из того, что всякий налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете ложится бременем на землевладельцев. Доход от земельной собственности в то время считался единственным чистым доходом, служившим источником для уплаты любых налогов. Налоги, взимаемые с земельной собственности, он называл прямыми налогами, а все остальные налоги — косвенными. А. Смит первоначально придерживался того же подхода, но затем к прямым налогам стал относить не только налоги, взимаемые с земли, но и налоги с прибыли и заработной платы. К косвенным налогам им относились все остальные виды налогов. Несколько отличную концепцию использовал Дж. Ст. Милль, полагавший, что прямыми налогами являются те налоги, бремя которых должны нести непосредственно налогоплательщики, а косвенными — которые должны быть переложены налогоплательщиками на других лиц. Такой подход использовал и А. Вагнер, а также практически все российские авторы трудов по налогам в XIX столетии.

Следует отметить, что еще в XIX в. многие находили используемый критерий перелагаемости для классификации налогов недостаточно подходящим. С одной стороны, была отмечена возможность переложения на других лиц налогов, относимых к прямым. Так, налоги на зе-

мельную собственность фактически всегда включаются собственником земли — арендодателем в арендную плату. Издержки по арендной плате включаются арендатором в цену производимых товаров. Если землевладелец и землепользователь — одно и то же лицо, то издержки по уплате земельного налога включаются в издержки производства сельскохозяйственной продукции и таким образом их бремя перелagается на покупателей (потребителей). Налоги на прибыль при наличии благоприятной конъюнктуры также могут перелagаться на потребителей. С другой стороны, в условиях неблагоприятной конъюнктуры бремя по ряду таких традиционно косвенных налогов, как акцизы, приходится нести производителю или продавцу соответствующих подакцизных товаров. Налогами, переложение которых на других лиц крайне затруднено, являются налоги на доходы физических лиц, но только в тех случаях, когда плательщиком налогов является физическое лицо, не осуществляющее предпринимательскую деятельность. Налоги на доходы физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, — перелagаемые.

В отношении некоторых налогов весьма сложно определить, являются ли они перелagаемыми или нет. Таможенными пошлинами могут облагаться как предметы, ввозимые физическими лицами для собственного потребления, так и товары, предназначенные для продажи. Ввозя предметы, предназначенные для личного потребления, и уплачивая пошлину, физическое лицо не имеет возможности переложить бремя уплаченной пошлины на другое лицо. Если таможенная пошлина уплачивается при ввозе товара, предназначенного для дальнейшей реализации, то издержки по ее уплате включаются в цену реализации и таким образом перекладываются лицом, ввезшим товар, на покупателя.

То же самое можно сказать и о налогах на имущество. Налог может уплачиваться за дом, используемый для проживания, и за дом, сдаваемый внаем (в аренду). В первом случае не существует никаких возможностей переложения, а во втором — уплаченный налог может быть включен арендодателем в стоимость арендной платы.

К перелagаемым косвенным налогам относится НДС. Однако этим налогом может облагаться строительство юридическим лицом объектов для собственных нужд. Если данное юридическое лицо не осуществляет реализацию товаров (работ, услуг), то оно не имеет возможности переложить на другие лица бремя по данному налогу.

Некоторые современные авторы относят к прямым налогам единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Если физическое лицо — предприниматель является плательщиком этого налога, то он освобожден от уплаты целого ряда других налогов и сборов. Данный налог представляет собой альтернативу подо-

ходного налогообложения, и по доходам, подлежащим обложению единым налогом на вмененный доход, налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты ряда других налогов и сборов. Если использовать критерий перелажасмости, то очевидно, что данный налог — перелажасмый. Никакой предприниматель не будет уплачивать этот налог, если бремя по его уплате он не сможет переложить на своих покупателей или клиентов.

Для подразделения налогов на прямые и косвенные нередко используются и другие критерии. Наиболее распространена практика, когда в разряд прямых налогов включают налоги и сборы, объектом обложения которыми являются доходы и имущество налогоплательщиков, а все остальные налоги относят к разряду косвенных. В этом случае группу косвенных налогов образуют налоги на потребление: акцизы, НДС, налог с продаж, а также другие налоги и сборы, уплачиваемые производителями товаров и услуг с сумм произведенных затрат.

Важно отметить, что в некоторых странах может использоваться разделение налогов на прямые и косвенные в зависимости от особенностей определения налоговых обязательств и способов взимания налогов. Так, во Франции к прямым налогам законодательство относит налоги, при обложении которыми используются явления и признаки постоянного характера. К таким налогам относятся налоги на владение и пользование имуществом. Эти налоги взимаются либо на основании твердых окладных сумм, либо на основании периодически пересматриваемых кадастров. Для этих налогов характерны жестко установленные сроки уплаты. К косвенным налогам во Франции отнесены налоги, обязательства по которым определяются на основании изменчивых явлений и к которым применяются тарифные ставки.

2.1.3. Методы определения и расчета налоговых обязательств

По способам определения налоговых обязательств налоги могут подразделяться на раскладочные и окладные. При использовании *раскладочных налогов* первоначально определяется потребность в денежных средствах, а затем полученная сумма распределяется (раскладывается) между налогоплательщиками или группами налогоплательщиков. Раскладочные налоги являются исторически более ранними. Они широко применялись в эпоху феодализма. В России раскладочные методы использовались как для сбора доходов в государственную казну, так и для финансирования нужд отдельных территорий, в частности, к раскладочным налогам относилась подушная подать (налог), введенная Петром I.

Окладные налоги — налоги, по которым налоговые обязательства

каждого налогоплательщика определяются либо расчетным путем с использованием налоговых ставок, либо путем установления твердой суммы налога.

Методами обложения окладными налогами являются: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение.

Равное налогообложение имеет место в тех случаях, когда для всех налогоплательщиков устанавливаются равные суммы налога. При равном налогообложении не учитываются имущественное положение налогоплательщика и его способность уплачивать налог. Равное налогообложение применяется при установлении твердых сумм ставок отдельных видов государственной пошлины, например, при государственной регистрации прав на здания, сооружения и нежилые помещения, сделок с этими видами имущества для физических лиц; при государственной регистрации договоров аренды зданий, сооружений, нежилых помещений для физических лиц. Некоторые сборы могут взиматься в равных суммах для всех категорий плательщиков. Например, в Российской Федерации к таким сборам относились регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и курортный сбор, а также сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за уборку территорий населенных пунктов, сбор с владельцев собак.

Пропорциональное обложение представляет собой систему налогообложения, при которой налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте к налогооблагаемой базе без учета ее величины. С увеличением налоговой базы пропорционально увеличивается сумма уплачиваемого налога. Принцип пропорционального налогообложения всегда используется в таких налогах, как налог на добавленную стоимость, налог с продаж, акцизы, таможенные пошлины.

Пропорциональное налогообложение лежит в основе таких видов налогов, как налог на имущество организаций, земельный налог.

В Российской Федерации с 1 января 2001 г. фактически пропорциональным стало налогообложение доходов физических лиц. По большинству видов доходов была установлена единая налоговая ставка 13% (при этом у разных налогоплательщиков при одинаковых доходах может быть разная налоговая база). По единой налоговой ставке 30% подлежат обложению доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Единая налоговая ставка в размере 35% применяется к различного рода выигрышам и призам, а также к доходам, получаемым в виде материальной выгоды.

Прогрессивное обложение представляет собой систему налогообложения, при которой большей налоговой базе (объекту налогообложе-

ния) соответствует более высокий уровень налоговых ставок. Применяется два вида прогрессии: простая и сложная.

При *простой прогрессии* ставки возрастают по мере увеличения дохода (или стоимости имущества) для всей суммы дохода (стоимости имущества). Простая прогрессия часто применяется при налогообложении имущества, принадлежащего физическим лицам.

Так, в Российской Федерации простая прогрессия используется в налоге на строения, помещения и сооружения. Если стоимость жилого дома, принадлежащего физическому лицу, оценивается в сумме до 300 тыс. руб., то может применяться ставка налога до 0,1%; если стоимость имущества оценивается в сумме от 300 до 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,1 до 0,3%; если стоимость имущества оценивается в размере свыше 500 тыс. руб., то могут применяться налоговые ставки от 0,3 до 2,0%.

При *сложной прогрессии* доходы делятся на части (ступени), для каждой из которых установлены свои ставки. Более высокие ставки действуют не в отношении всей суммы налоговой базы, а для части, превышающей предыдущую ступень. Сложная прогрессия используется в большинстве стран в налогообложении доходов физических лиц. Система сложной прогрессии применялась в Российской Федерации до 1 января 2001 г. в подоходном налоге с физических лиц. Принцип сложной прогрессии использован в действующем налоге с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

Регрессивное (дегрессивное) обложение представляет собой систему налогообложения, при которой большему размеру налоговой базы соответствует более низкий уровень налоговых ставок. Кроме того, регрессивное налогообложение может использоваться при установлении ставок государственной пошлины или сборов за государственную регистрацию отдельных видов сделок с имуществом.

Регрессивное налогообложение положено в основу введенного в Российской Федерации с 1 января 2001 г. единого социального налога (взноса), заменившего собой прежде существовавшую пропорциональную систему взносов в государственные социальные внебюджетные фонды. Общая ставка налога в размере 26% применяется, если налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года не превышает 280 000 руб. При налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года от 280 001 руб. до 600 руб. взимается 72 800 руб. + 10% с суммы,

превышающей 280 000 руб. При налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года свыше 600 001 руб. взимается 104 800 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.

2.2. Классификации налогов

В каждой стране взимается большое число разнообразных налогов и сборов, которые различаются как по названиям, так и по способам взимания. Нередко налоги отдельных стран бывают похожи по названиям, но существенно не совпадают по условиям и деталям принципиального характера. В связи с этим изучение налоговых систем разных стран и их сравнительный анализ требуют соблюдения общих принципов и правил группировки налоговых платежей, их классификаций.

Под классификациями налогов понимаются их группировки, обусловленные определенными целями и задачами. Поскольку цели и задачи законодателей, налоговых органов, статистических организаций, налогоплательщиков, исследователей — всех, кто имеет дело с подобными классификациями, — различаются между собой, существует множество различных видов и типов классификаций налогов. Чтобы избежать ошибок при сопоставлении налоговых систем разных стран, а также уровня налогообложения, тяжести налогового бремени по отдельным группам налогов, необходим правильный подбор статистического материала, учет особенностей подходов и методов, применяющихся в разных странах или разными учреждениями при проведении группировок налогов.

Наиболее частые расхождения в приводимых различными авторами статистических материалах возникают в результате:

→ включения или невключения в отдельные группировки местных налогов и сборов;

→ неучета перераспределяемых поступлений по другим звеньям бюджетной системы;

→ отнесения налогов на прирост капитала к разным налоговым группам (к числу подоходных налогов или к числу преимущественных);

→ неучета взносов и платежей в фонд социального страхования и другие фонды социального назначения;

→ включения или невключения в разряд «личных налогов» корпорационного налога;

→ путаницы в отношении отдельных видов специальных налогов на товары и услуги, включаемых то в группу «акцизов», то в группу «пошлин».

Искажения, возникающие в результате использования при международных сравнениях несопоставимых данных, приводят не только к неверным теоретическим выводам, но, и могут быть причиной крупных практических просчетов. Особенно это важно помнить при образовании зарубежных филиалов и дочерних компаний. Относительно низкий уровень поступлений в центральный (федеральный) бюджет, даже в сочетании с относительно низкими ставками корпорационного налога, ни в коем случае нельзя воспринимать как основание для вывода о том, что в стране существует благоприятный (или льготный) режим налогообложения прибылей юридических лиц. В стране могут существовать самостоятельные местные или региональные (штатные, земельные, кантональные, провинциальные) налоги на доходы юридических лиц либо местные надбавки к центральным налогам, могут действовать дополнительное налогообложение доходов от денжных капиталов, самостоятельное налогообложение отдельных видов прироста капитала, однако статистика в соответствии с особыми целями и задачами не включает указанные виды обложения в раздел «Налоги на доходы корпораций».

Анализируя данные сравнительной статистики в области налогообложения, надо всегда помнить о том, что конкретные виды налогообложения существенно различаются и это может приводить к значительным расхождениям при международных сопоставлениях даже в тех случаях, когда применяется единая методика группировки налогов, сборов и платежей обязательного характера.

2.2.1. Традиционная классификация налогов и сборов

Все действующие классификации налогов можно свести к нескольким основным типам. В российской литературе о налогах доминирует классификация, которую можно определить как традиционную. Эта классификация представляет собой довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам. В основе этой системы лежит деление всех налогов на три класса:

- 1) прямые налоги;
- 2) косвенные налоги;
- 3) пошлины и сборы.

Под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными — налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда.

Прямые налоги в свою очередь подразделяются на *реальные* и *личные*. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами — совокупность доходов или имущество налогоплательщика.

Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, подоходный налоги, налоги на доходы от денежных капиталов на ценные бумаги. В группу прямых личных доходов включают подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налог на доходы от денежных капиталов, налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налог на имущество и налог на наследство и дарение. Если строго следовать системе разделения налогов на реальные и личные, то к личным поимущественным следует причислять лишь те, где объектом налогообложения выступает стоимость имущества. Иногда возникают сложности по поводу отнесения налога с наследства к той или иной подгруппе. Налогом на наследство может облагаться доля наследства, приходящаяся каждому наследнику. В этом случае налог следует относить к подгруппе личных налогов. Налогом может облагаться и само наследство целиком, а доля каждого из наследников уже не подлежит налогообложению. Такой налог следует относить к реальным налогам.

В налоговых законодательствах разных стран можно встретить различные трактовки и определения *косвенных налогов*. Международные организации, проводящие сопоставления налоговых систем и тенденций в динамике налоговых доходов, тоже применяют различные методики группировок. Важно помнить об этих отличиях при сопоставлении данных из разных источников.

Основные виды *косвенного налогообложения* — это акцизы, налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость, а также отдельные виды пошлин и сборов.

Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги¹.

НДС нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя этим видам налогообложения индивидуальные акцизы.

¹ См. также 3.1.

К группе косвенных налогов помимо индивидуальных акцизов и общих налогов на товары и услуги (налог с оборота, налог на добавленную стоимость, налог с продаж) следует относить также налоги, взимаемые со стоимости товаров при пересечении границы (таможенная пошлина). Иногда товары, ввозимые на территорию государства, облагаются индивидуальными акцизами, в других случаях ставки таможенного тарифа устанавливаются на уровне, примерно соответствующем уровню ставок индивидуальных акцизов на товары, производимые внутри страны. Общее у этих двух видов налогообложения состоит в том, что налоговую базу образует стоимость, исчисленная на основании специальных методик. Различие заключается в том, что налоговая база по акцизам рассчитывается на основе стоимости производства (издержек производства) либо применяются твердые ставки акциза к единице обложения, а при обложении таможенными пошлинами налоговая база рассчитывается на основе таможенной стоимости товара. К акцизам также относятся различного рода «внутренние» налоги на отдельные виды товаров. Например, во Франции используется внутренний налог на нефтепродукты.

К косвенным видам налогообложения относились взимавшиеся в 1990-е гг. в Российской Федерации налог на рекламу, налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров (налог мог взиматься по ставке, не превышающей 10% от суммы сделки), целый ряд местных сборов: лицензионный сбор на право торговли винно-водочными изделиями; лицензионный сбор на право проведения местных аукционов и лотерей; сбор со сделок, совершаемых на биржах; сбор на право проведения кино- и телесъемок; сбор за открытие игорного бизнеса.

При использовании традиционной классификации налогов иногда в особую группу выделяют *пошлины и сборы*, т.е. эти виды обязательных платежей налогового характера не относят ни к прямым, ни к косвенным налогам. Однако подавляющее большинство видов пошлин и сборов следует относить к косвенным видам налогообложения. Лицензионный сбор представляет собой сбор за право осуществления какого-либо вида деятельности или производства и (или) реализации каких-либо товаров или услуг. Суммы, уплаченные по лицензионным сборам, юридические лица (предприятия и организации) обычно включают в издержки производства (обращения), т.е. происходит переложение налога.

К недостаткам традиционной классификации следует отнести путаницу, которая порождается включением или невключением в число

налогов взносов на социальное страхование и других взносов и сборов обязательного характера. Доля взносов социального характера в общем размере платежей обязательного характера в большинстве стран составляет от 25 до 40%. Иными словами, в современных условиях суммы поступлений от таких платежей нередко превышают совокупное поступление от всех видов налогов на доходы и имущество.

В одних странах упомянутые обязательные отчисления производятся в независимые от государственного бюджета фонды, в других — они поступают непосредственно в федеральный бюджет, в третьих странах встречаются элементы двух вышеуказанных систем (смешанный вариант). Как сторонники включения, так и сторонники невключения обязательных взносов на социальное страхование и иные социальные цели в число налогов приводят весьма убедительные аргументы. Сторонники включения таких взносов в число налогов справедливо отмечают их обязательный характер, жесткую законодательную регламентацию, говорят о том, что плательщику в принципе все равно, пойдут его деньги в бюджет или какой-нибудь независимый фонд. Сторонники невключения, несомненно, правы, когда напоминают о возвратном (в перспективе) характере таких отчислений, особенно для лиц, занятых наемным трудом, т.е. о том, что если все обязательные платежи называть налогами, то возникнет смешение понятий, определяющих разные предметы и процессы. Наконец, они указывают на то, что в ряде стран в системах взносов на социальное страхование есть элементы выбора и добровольности, что несовместимо с платежами налогового характера. С 2000 г. данная теоретическая проблема в России утратила практический смысл в связи с тем, что взносы в государственные фонды социального назначения были заменены единым социальным налогом.

Сложности обеспечения четкой классификации увеличиваются и в связи с тем, что в ряде стран параллельно со взносами на социальное страхование (обязательными и добровольными) существуют налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы). Последние могут иметь характер целевых налогов, что сближает их со взносами социального назначения.

При использовании традиционной классификации определенные сложности возникают при отнесении промысловых налогов к какой-либо группе. Как правило, промысловый налог представляет собой самостоятельную подсистему различных видов налогообложения.

Так, в России на рубеже XIX—XX вв. под единым названием «промысловый налог» было установлено несколько видов налогов. Основ-

ной промысловый налог, по сути, представлял собой лицензионный сбор (косвенный налог). Кроме того, взимались различного рода дополнительные налоги на отдельные виды доходов и имущества. Эти дополнительные виды налогов и сборов следует относить к прямым налогам.

Ниже приведены варианты традиционных классификаций налогов и платежей обязательного характера.

Вариант 1

I. Прямые налоги

Реальные налоги	Личные налоги
Поземельный Подомовой Промысловый На доходы от денежных капиталов	Подоходный Имущественный С наследства и дарения Подушный

II. Косвенные налоги

Акцизы	Фискальные монополии	Таможенные налоги (пошлины)
На предметы массового потребления На оборот (универсальные акцизы) Прочие	На производство На торговлю На производство и торговлю	Экспортные Импортные Транзитные Фискальные Преференциальные Протекционистские Статистические

III. Пошлины и сборы

На обращение имущества На акты гражданского состояния Судебные Нотариальные Гербовые Прочие

Примечания.

1. Взносы на социальное страхование не учтены.
2. Классификация таможенных налогов осуществляется по происхождению и по целям.
3. Пошлины на обращение имущества отнесены в группу «Пошлины и сборы» исходя из особенностей взимания.

Вариант 2

I. Прямые налоги

Реальные налоги	Личные налоги
Поземельный Поломовой Промысловый На ценные бумаги На сверхприбыль	Подоходные с физических лиц На доходы от денежных капиталов На прирост капитала На прибыль акционерных обществ Понимущественные налоги С наследства и дарения Подушный

II. Косвенные налоги

Акцизы	Фискальные монополии	Таможенные налоги (пошлины)
<i>Индивидуальные:</i> На сахар На соль На бензин На табак и т.д. <i>Универсальные с оборота:</i> Многократный Однократный	На сахар На спирт На табак и т.д.	<i>По происхождению:</i> Импортные Экспортные Транзитные <i>По целям:</i> Фискальные Защитные (протекционистские) Преференциальные Антидемпинговые <i>По ставкам:</i> Специфические Адвалорные Комбинированные

Взносы на социальное страхование

Взносы работающих по найму Взносы, уплачиваемые нанимателям Взносы лиц, получающих гонорары (лица свободных профессий) Взносы незанятых

Примечание. Не включены ни в одну группу пошлины и сборы, не относящиеся к таможенным (регистрационные, судебные, нотариальные, патентные).

Как видно из сравнения двух вариантов традиционной классификации, налоги на доходы от денежных капиталов включаются то в разряд личных, то в разряд реальных прямых налогов. Как отмечалось выше,

в разряд личных можно относить отнюдь не все виды налогов на наследство (в том случае, когда наследство облагается налогом целиком, удержание и перечисление налога осуществляется уполномоченными на то лицами, а доля, причитающаяся наследнику, этим налогом уже не облагается).

Трудно также разобраться с налогами на имущество, так как отдельные виды последних попадают в разные группы: подомовой, поземельный — в группу реальных, а поимущественный (этим налогом могут также облагаться дома и земельные участки) — в группу личных.

Пошлины и сборы составляют самую сложную проблему при использовании традиционной классификации. Они включаются то в группу косвенных, то в группу прямых налогов, либо в самостоятельную группу. К прямым налогам иногда относятся и пошлины на обращение имущества, которые только наименованием «пошлина» отличаются от налогов на переход имущества (на перевод прав на имущество).

2.2.2. Международные классификации налогов и сборов

В современных условиях наиболее широко для международных сопоставлений применяется *система налоговой классификации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)*. Классификация ОЭСР является наиболее детальной, подробной и в то же время самой простой. Каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. Основанием для отнесения того или иного налога к определенной группе служит *объект налогообложения*. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

Взносы на социальное страхование для целей обобщения статистических данных, их сопоставления и анализа тенденций по всем странам условно отнесены к налогам, но выделены в *отдельную группу*. Близкие по характеру налоги на фонд оплаты труда, на выплаченную заработную плату и другие объединены в группу «Налоги на заработную плату и рабочую силу».

Дробность в подразделении видов налогов и однородность объединения объектов классификации в разряды и группы позволяют не только анализировать и сопоставлять данные по отдельным налоговым группам, но и при соблюдении определенных правил производить кор-

ректную перегруппировку данных для конкретных целей исследования. Так, объединение групп «Взносы на социальное страхование» и «Налоги на заработную плату и рабочую силу» может дать исходную информацию об уровне налогообложения расходов на выплату заработной платы и жалования в каждой отдельной стране.

Детальное подразделение налогов на товары и услуги позволяет получить сравнительную информацию по налогам, которые в отдельных странах Западной Европы отличаются традиционной сложностью и архаичностью.

С классификацией ОЭСР схожа *классификация, применяемая Международным валютным фондом (МВФ)*. При практически полном совпадении принципов формирования и названий основных групп (разделов) налогов, классификация МВФ менее подробная (особенно в отношении налогообложения товаров и услуг). Кроме того, существует ряд различий в группировках и названиях отдельных рубрик.

Сильно отличаются от классификаций ОЭСР и МВФ классификации СНС и ЕСЭИС. *Классификация по Системе национальных счетов (СНС)* использует *подход, очень схожий с рассмотренной выше традиционной налоговой классификацией*. Налоги подразделяются на прямые и косвенные, при этом в число налогов не включаются взносы на социальное страхование, а таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел. Пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг либо на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности, объединяемые в один раздел классификациями ОЭСР и МВФ, здесь включаются в разные разделы.

Европейская система экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС) выделяет следующие налоговые группы: налоги на доходы и импорт (т.е. объединяет в одну группу внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины и сборы, что не характерно ни для одной из вышеупомянутых налоговых классификаций), налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины.

Различия между классификациями ОЭСР и МВФ и классификациями СНС и ЕСЭИС определяются их задачами: две первые системы подчинены необходимости систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов. Отличия классификации МВФ от классификации ОЭСР вытекают из специфического подхода МВФ к регистрации и со-

поставлениям данных о внешней торговле и движении капитала. МВФ проводит большую детализацию в отношении налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Преимущество систем ОЭСР и МВФ по сравнению с системами ЕСЭИС и СНС в области сравнительного анализа налоговых систем заключается в малочисленности групп «Прочие налоги» и «Другие налоги и сборы». Тем самым сгруппированные в разделы и подразделы налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми.

К недостаткам материалов ОЭСР по налогам можно отнести «запаздывание» публикаций (временной лаг между истекшим годом и появлением публикаций может составлять два-три года) и редкую периодичность изданий (подробные тематические издания выходят один раз в пять лет). Однако высокая степень сопоставимости статистических материалов не только по странам, но и во времени (результаты, уточненные по методике ОЭСР, позволяют вести корректные сопоставления даже при осуществлении в отдельных странах коренных налоговых реформ) делает методику ОЭСР наиболее подходящей для выявления долгосрочных тенденций в налогообложении.

2.2.3. Виды налогов по классификации ОЭСР

В соответствии с классификацией ОЭСР все налоги подразделяются на следующие группы:

- ✓ налоги на доход, прибыль и поступления от капитала (код по классификации — 1000);
- ✓ взносы на социальное страхование (2000);
- ✓ налоги на заработную плату и рабочую силу (3000);
- ✓ налоги на собственность (4000);
- ✓ налоги на товары и услуги (5000);
- ✓ другие налоги (6000).

Группа налогов на доход, прибыль и поступления от капитала подразделяется на подгруппы: налоги на доход, прибыль и поступления от капитала физических лиц (1100) и налоги на доход, прибыль и поступления от капитала обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ (1200). В каждой из указанных подгрупп выделяются налоги на доход и прибыль (соответственно налоги на доходы физических лиц и налоги на доходы и прибыль обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ) и налоги на поступления от капитала.

Взносы на социальное страхование подразделяются на следующие подгруппы: работающих по найму (2100); нанимателей (2200); работающих на себя или незанятых (2300).

Под *налогами на заработную плату и рабочую силу* понимаются налоги, взимаемые с фонда выплачиваемой заработной платы.

Налоги на собственность подразделяются на следующие подгруппы: периодические налоги на недвижимую собственность (4100) — налоги на домовладения и прочие виды периодического обложения недвижимой собственности; периодические налоги на нетто-активы и на собственность (4200) — налоги на недвижимую собственность, принадлежащую физическим лицам, и налоги на собственность корпораций; налоги на наследство и дарение (4300); налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом (4400); непериодические налоги на имущество (4500) — непериодические налоги на нетто-активы и другие непериодические налоги на имущество; прочие непериодические налоги на собственность (4600).

Группа *налогов на товары и услуги* подразделяется на следующие подгруппы: налоги на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг (5100); налоги на использование товаров или на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности (5200); другие налоги этой группы (5300).

Подгруппу налогов на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг составляют: общие налоги (5110), которые включают налог на добавленную стоимость, налоги на продажи и прочие общие налоги на товары и услуги; налоги на определенные товары и услуги (5120), которые включают акцизы (индивидуальные), прибыли от фискальных монополий, таможенные и импортные пошлины, налоги на экспорт, налоги на инвестиционные товары, налоги на определенные виды услуг и другие налоги на международные обмены и сделки.

Подгруппу налогов на использование товаров или на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности составляют: лицензионные налоги и сборы; налоги и сборы, уплачиваемые владельцами автомобилей.

Следует отметить, что в отдельных странах могут устанавливаться налоги и сборы, которые нельзя отнести к той или иной группе (подгруппе) по классификации ОЭСР.

В табл. 2 приводится сравнение классификации налогов и сборов ОЭСР с международными классификациями СНС, ЕСЭИС и МВФ.

**Сравнение классификации ОЭСР с другими основными типами
международных классификаций государственных доходов**

Код	ОЭСР	Система национальных счетов	Европейская система экономических интегрированных счетов	Международный валютный фонд
1000	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала	Прямые налоги	Налоги на доход и богатство	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала:
1100	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала индивидов	Налоги на доход		индивидов
1110	Налоги на доход и прибыль			
1120	Налоги на поступления от капитала			
1200	Налоги на доход, прибыль и поступления от капитала обществ с ограниченной ответственностью			корпораций
1210	Налоги на доход и прибыль			
1220	Налоги на поступления от капитала			
1300	Налоги, не включенные в 1100 и 1200			прочие налоги
2000	Взносы на социальное страхование	Не включаются в число налоговых доходов	Не включаются в число налоговых доходов	Взносы на социальное страхование:
2100	Взносы работающих по найму			работающих по найму
2200	Взносы нанимателей			нанимателей
2300	Взносы работающих на себя или незанятых			работающих на себя или незанятых
2400	Взносы, не включенные в 2100—2300			прочие взносы

1	2	3	4	5
3000	Налоги на заработную плату и рабочую силу	Другие косвенные налоги	Другие налоги на производство и импорт	Налоги, выплаченные на заработную плату и на рабочую силу
4000	Налоги на собственность		Налоги на производство и импорт	Налоги на собственность
4100	Периодические налоги на недвижимую собственность	Другие косвенные налоги		Периодические налоги на недвижимость
4110	Налоги на домовладения			
4120	Прочие виды			
4200	Периодические налоги на нетто-активы и на собственность	Другие прямые налоги	Налоги на доход и собственность	Периодические налоги на нетто-активы:
4210	Налоги индивидуальных			индивидуальных
4220	Налоги корпораций			корпораций
4300	Налоги на наследство и дарение	Не включены	Налоги на капитал	Налоги на наследство и дарение
4310	Налоги на наследство			
4320	Налоги на дарение			
4400	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом	Другие косвенные налоги	Налоги на производство и импорт; регистрационные сборы и пошлины	Налоги на сделки с движимым и недвижимым имуществом
4500	Другие непериодические налоги на имущество	Не включены: перевод капитала	Налоги на доход и имущество; налоги на производство	Непериодические налоги на имущество
4510	Налоги на нетто-активы			
4520	Другие непериодические налоги			
4600	Прочие непериодические налоги на собственность			Прочие непериодические налоги

1	2	3	4	5
5000	Налоги на товары и услуги	Косвенные налоги	Налоги на общий оборот	Внутренние налоги на товары и услуги
5100	Налоги на производство, продажу, перевод, аренду и поставку товаров и предоставление услуг	Импортные пошлины Прочие (включая разницу прибыли государственных предприятий по сравнению с нормальной прибылью)	Импортные пошлины и сельскохозяйственные обязательные отчисления, акцизные сборы и налоги на потребление товаров	
5110	Общие налоги	Налоги на товары, за исключением таможенных сборов и пошлин	Налоги на услуги	Общие налоги на продажи, оборот или добавленную стоимость
5111	Налог на добавленную стоимость			
5112	Налоги на продажи			
5113	Прочие общие налоги на товары и услуги			
5120	Налоги на определенные товары и услуги		Другие налоги, связанные с производством и импортом	
5121	Акцизы	Налоги на товары (за исключением импортных пошлин)		Акцизы
5122	Прибыли от фискальных монополий			Фискальные монополии
5123	Таможенные и импортные пошлины	Импортные пошлины		Импортные пошлины
5124	Налоги на экспорт	Налоги на товары		Экспортные пошлины
5125	Налоги на инвестиционные товары	Другие косвенные налоги		
5126	Налоги на определенные виды услуг	Налоги на товары		Налоги на специфические услуги

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5
5127	Другие налоги на международные обмены и сделки	Налоги на товары		Налоги на прибыль от экспорта и импорта, валютные налоги, другие налоги на международные сделки
5128	Прочие налоги на определенные виды товаров и услуг			Прочие налоги
5130	Кроме 5121—5128			
5200	Налоги на использование товаров либо на разрешение на использование товаров или осуществление деятельности	Различные группы	Различные группы	Налоги на использование и разрешение использовать товары или осуществлять деятельность
5210	Периодические налоги			
5211	Налоги, уплачиваемые домовладельцами за автомобили	Прочие косвенные налоги		
5212	Налоги, уплачиваемые прочими за автомобили	Прочие косвенные налоги		
5213	Другие периодические налоги	Прочие косвенные налоги		
5220	Нераспределенные			
5300	Нераспределенные кроме 5100—5200			
6000	Другие налоги	Разные	Разные	Другие налоги

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

3.1. Налоги на потребление

Основные виды налогов на потребление — это акцизы, налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость, пошлины и сборы.

Понятие «акцизы», как уже отмечалось¹, может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и налог на добавленную стоимость (универсальный акциз), и налоги с продаж, и импортные пошлины. Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами. В Российской Федерации термин «акциз» применяется только к индивидуальным акцизам.

Акцизы могут взиматься не только центральным правительством, но также и региональными властями и органами местного самоуправления. Централизованное взимание акцизов обычно применяется в унитарных государствах. Наделение региональных властей и органов местного самоуправления правом взимать акцизы, устанавливать или изменять их ставки характерно для федеративных и конфедеративных государств.

Плательщиками акцизов обычно выступают предприятия, производящие подакцизную продукцию. Иногда обязанность по уплате акцизов возлагается также на оптовых покупателей и продавцов подакцизных товаров.

¹ См. 2.2.1.

Могут устанавливаться следующие *виды ставок* акцизов: *единые* — для однородных товаров (соль, сахар, спирт); *дифференцированные* — для товаров, классифицируемых по различным признакам: качеству, содержанию алкоголя и т.д. (вина, масла, ткани, нефтепродукты); *пропорциональные* — для товаров одной группы, имеющих разные уровни цен (табачные изделия).

Ставки акцизов подразделяются на: *твердые (специфические)*, устанавливаемые в абсолютной сумме за единицу обложения; *адвалорные*, устанавливаемые в процентах к ценам реализации товаров или услуг. Наиболее широко распространено применение специфических ставок акцизов. Они обычно устанавливаются на такие однородные товары, как соль, сахар, спички, спирт и спиртосодержащая продукция, нефтепродукты. Адвалорные ставки обычно применяются для обложения ювелирных изделий, автомобилей, изделий из меха и ряда других товаров, относимых к предметам роскоши.

Акцизы используются в тех случаях, когда производство подакцизных товаров осуществляется частными производителями. Однако в ряде стран государство объявляет производство подакцизных товаров государственной монополией. *Государственная фискальная монополия* представляет собой монополию государства на производство и реализацию товаров массового потребления (табак, спички, соль и т.п.). Объектами государственной монополии могут быть также внешняя торговля, производство и реализация алкогольных напитков, табачных изделий и т.д.

Государственная фискальная монополия может быть *полная*, когда государство монополизировало и производство, и реализацию какого-то товара, или *частичная*, при которой монополизировано только производство или только реализация.

Государственная фискальная монополия устанавливается с целью получения возможно больших доходов в государственный бюджет, при этом государство получает не налог, а предпринимательский доход. Государственная фискальная монополия возникла из регалии — исключительного права государства (главы государства) на определенный вид деятельности. В современных условиях государственная фискальная монополия имеет место в Италии (табак, соль, спички), Германии (вино), Франции (табак, спички, пиво, спирт), Японии (соль, табак, спирт, опиум) и других странах.

Под *налогами с оборота* понимается группа косвенных налогов, взимаемых с оборота товаров (работ, услуг) предприятий и организаций (юридических лиц), а в некоторых случаях и с объема реализации

товаров (работ, услуг) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. В отличие от акцизов, взимаемых с отдельных видов товаров или услуг, налогами с оборота облагаются производство и реализация всех товаров (работ, услуг), за исключением освобождаемых от налогообложения. Налогам облагаются преимущественно товары массового потребления, реализуемые внутри страны, и услуги предприятий сферы обслуживания.

Налог с оборота получил широкое распространение в период Первой мировой войны 1914—1918 гг. первоначально в Германии и Франции, а затем и в других странах. Введение налога преследовало фискальные цели: удовлетворить потребности в дополнительных средствах, покрыть острый дефицит бюджета. Рост поступлений по этому виду налогообложения обеспечивается автоматически за счет повышающихся в условиях инфляции цен, а также в результате расширения объектов обложения.

Первоначально налогом облагалась стоимость валового оборота товара предприятия многоступенчатым (каскадным), или так называемым кумулятивным, методом, при котором налог взимался на каждой стадии производства или обращения товара (исключая обороты внутри компании). Такая система действовала в ФРГ, Бельгии, Австрии и других государствах до конца 1960-х гг. Многократность обложения обременяла товар налогами и затрудняла организацию платежа, так как требовала использования большого количества документов. Более простой способ обложения, к которому перешло большинство государств, — взимание налога с оборота один раз — на стадии производства, оптовой или розничной торговли, но по более высокой ставке. Однократное обложение по обороту товара в производстве, с одной стороны, сдерживает централизацию промышленных и торговых предприятий, так как возрастает сумма налога в связи с обложением не только производственных, но и реализационных расходов; с другой стороны, стимулирует объединение торговых фирм, так как крупные магазины имеют меньше издержек обращения, а следовательно, их облагаемый оборот уменьшается.

Распространение налогов с оборота в развитых странах объясняется не только их фискальным значением, но и возможностью использования для воздействия на процесс производства. Освобождая экспортеров от обложения налогами с оборота, государство стимулирует экспорт товаров.

Обложение оборота предприятий, производящих и реализующих товары (работы, услуги), может осуществляться по единым или инди-

видуальным ставкам. Налогообложение оборота по индивидуальным ставкам в зависимости от отраслей и даже отдельных видов товаров или услуг, по сути, мало чем отличается от обложения акцизами.

С начала 1960-х гг. во многих странах происходило преобразование налога с оборота в налог на добавленную стоимость (НДС). НДС используется в налоговых системах более 50 государств, в частности во всех странах Европейского союза. Установление НДС — одно из условий членства в Европейском союзе. Впервые этот налог был введен во Франции в 1954 г. Из ведущих промышленно развитых стран единственной страной, не использующей НДС, являются США. Важно отметить также, что НДС, используемый в Канаде, Японии, Новой Зеландии и некоторых других странах, существенно отличается от НДС, применяемого в странах Европейского союза.

В странах — членах Европейского союза НДС применяется с целью унификации национальных систем косвенного обложения (в соответствии с Римским договором) и для создания единой доходной базы бюджета Европейского союза, главным доходным источником которого с 1975 г. были поступления от НДС в размере 1% суммы налога (с 1986 г. — 1,4%), собранного каждой страной-членом.

Налоговую базу по НДС составляет стоимость, добавленная на каждой стадии производства и реализации товара. Добавленная стоимость (*прирост стоимости*) включает заработную плату с начислениями, амортизацию, процент за кредит, прибыль, расходы на электроэнергию, рекламу, транспорт и др. В цену входит общая сумма НДС, внесенная предпринимателем на всех стадиях продвижения товара к потребителю; таким образом, потребитель — единственный и конечный плательщик (носитель) этого налога. В результате регулярного поступления в бюджет и универсальности НДС стал одним из наиболее эффективных фискальных инструментов. На его долю приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, болсс 50% в Германии, Великобритании.

При обложении НДС обычно используются *стандартная (основная) ставка и пониженные ставки*. Во многих странах для товаров (работ, услуг), освобождаемых от НДС, используется нулевая ставка налога. В отдельных странах применяется параллельное освобождение от НДС и обложение НДС по нулевой ставке. При обложении по нулевой ставке продавец товара имеет право на зачет или возврат уплаченного НДС. Обложение по нулевой ставке применяется к экспортируемым товарам и услугам, а также к услугам в сферах международной торговли. Кроме того, в отдельных странах (Бельгия, Франция, Италия,

Испания и др.) используются повышенные ставки НДС, применяющиеся к предметам роскоши и отдельным видам услуг.

Расчет налоговых обязательств по НДС может осуществляться следующими методами: а) прямым аддитивным; б) косвенным аддитивным; в) методом прямого вычитания; г) зачетным методом (косвенное вычитание, или инвойсный метод). Наиболее широко применяется зачетный метод, при котором размер НДС, подлежащего уплате, рассчитывается как разница между НДС, полученным от покупателей, и НДС, уплаченным продавцом. (Данный метод определения налоговых обязательств по НДС стал основным в Российской Федерации).

Использование НДС в налоговых системах нередко порождает целый ряд проблем. Достижение наибольшей эффективности во взимании НДС возможно только при условии тотального контроля налоговых органов за всеми налогоплательщиками, находящимися в экономической цепочке от добычи сырья до реализации изделий конечному потребителю. Для эффективного взимания индивидуальных акцизов достаточно только наличия жесткого контроля над производителями подакцизных товаров, число которых по сравнению с плательщиками НДС меньше в десятки, а иногда и в сотни раз.

Наибольшие и стабильные поступления НДС в бюджет дают крупные промышленные и торговые предприятия. Как правило, проблемной сферой при применении НДС являются предприятия розничной торговли, особенно в тех случаях, когда розничная торговля ведется индивидуальными предпринимателями. НДС представляет собой налог, по которому практически полностью отсутствуют легальные способы минимизации налоговых выплат. Но если налоговые органы не в состоянии обеспечить одновременный контроль за покупателями и поставщиками товаров (работ, услуг), то могут возникнуть многочисленные возможности по уклонению от уплаты налога, в частности путем составления фиктивных счетов-фактур. Для взимания НДС и контроля над его уплатой необходимы условия — жесткая система периодической отчетности, а также весьма сложные расчеты, что обуславливает необходимость содержания расширенного штата профессиональных бухгалтеров и значительных расходов. Такие требования могут быть невыполнимыми для индивидуальных предпринимателей, что, в свою очередь, суживает сферу применения НДС. В большинстве стран от уплаты НДС освобождаются промышленные и торговые предприятия с небольшим оборотом, либо для них устанавливаются более длительные налоговые периоды и отдельные особенности по расчету налоговых обязательств и уплате налога. От уплаты НДС обычно освобожда-

ются физическим и юридическим лицам, являющимся плательщиками промыслового налога.

Налог с продаж представляет собой косвенный налог, объектом обложения которым выступают обороты по реализации товаров и (или) услуг. Налоги с продаж могут подразделяться на общие и специальные. Специальные налоги с продаж, по сути, представляют собой *разновидность акцизного налогообложения*. В отличие от НДС налог с продаж обычно взимается только в сфере реализации товаров (работ, услуг), а объектом реализации выступает весь совокупный оборот предприятия (физического или юридического лица), осуществляющего розничную торговлю или предоставляющего услуги населению. Наиболее широко данный налог применяется в США, где он устанавливается законодательными органами отдельных штатов. Поступления по налогу с продаж в общих налоговых поступлениях составляют около трети. Одновременное взимание и НДС, и налога с продаж применялось в Российской Федерации до 1 января 2004 г.

Таможенные пошлины и сборы взимаются с провозимых через национальную границу товаров по ставкам, предусмотренным таможенным тарифом. Таможенные пошлины подразделяются на вывозные (взимаемые государством при экспорте товаров), ввозные (взимаемые с импортируемых товаров) и транзитные (взимаются при переходе иностранного груза через границу данной страны, следующего через ее территорию для потребления в третьей стране). В зависимости от целей таможенные пошлины и сборы подразделяются на фискальные (играющие значительную роль в доходах бюджета), протекционистские (защищающие внутренний рынок от проникновения иностранных товаров), антидемпинговые (разновидность протекционистских пошлин), преференциальные (льготные пошлины, обычно устанавливаемые в отношении товаров, происходящих из определенных государств, в соответствии с условиями договоров). Фискальное значение таможенных пошлин и сборов в развитых странах, как правило, невелико.

3.2. Налогообложение доходов физических и юридических лиц

3.2.1. Налогообложение доходов физических лиц

Налоги на доходы физических лиц чрезвычайно многообразны. Подоходное налогообложение получило наибольшее распространение после Первой мировой войны. Подоходный налог в каждой стране

имеет свои особенности, обусловленные историческими, политическими, экономическими и иными факторами. Однако можно выделить некоторые общие черты, характерные для большинства развитых стран.

Налогоплательщиками выступают физические лица, достигшие совершеннолетия, а также несовершеннолетние — по отдельным видам доходов. Налогоплательщики, как правило, подразделяются на *резидентов* и *нерезидентов*. Главный критерий для определения резидентства — пребывание физического лица в стране на протяжении определенного периода в течение финансового года. В большинстве стран этот период составляет шесть или более месяцев (свыше 183 календарных дней). Если этот критерий для конкретного случая недостаточен, то используются следующие дополнительные критерии: привычное жилище (основное жилье), центр жизненных интересов, национальность, гражданство и т.д.

Смысл разделения налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов состоит в том, что резиденты несут *полную* налоговую ответственность с мирового (глобального) дохода, т.е. подлежат подоходному налогообложению по всем источникам — как внутренним, так и внешним, а нерезиденты несут *ограниченную* налоговую ответственность, т.е. налогообложению подлежат только доходы из источников, расположенных в данной стране. Отдельные страны устанавливают другие правила. В США, к примеру, система разделения физических лиц на резидентов и нерезидентов применяется только в отношении неграждан США (граждан других государств и лиц без гражданства), а все граждане США несут полную налоговую ответственность.

Исходной базой для расчета налоговых обязательств выступает *совокупный годовой доход налогоплательщика*, в который включаются все доходы, полученные данным физическим лицом в течение налогового (финансового) года от источников, указанных в налоговом законодательстве. В совокупный годовой доход, как правило, включаются наряду с заработной платой, доходами от предпринимательской деятельности другие выплаты и поступления: пособия, оплата натурой, компенсационные выплаты, а также полученные материальные и нематериальные выгоды.

Ни в одной стране мира совокупный годовой доход налогоплательщика не совпадает с налогооблагаемым доходом, к которому применяется действующая шкала ставок подоходного налога. Налогооблагаемый доход по сравнению с совокупным годовым доходом всегда *меньше* на сумму разрешенных в соответствии с законодательством *вычетов*. Эти вычеты состоят, как правило, из необлагаемого минимума, профес-

сиональных расходов, различного рода индивидуальных, семейных вычетов, вычетов на детей, сумм фактически уплаченных взносов в различного рода фонды социального назначения и обязательного страхования. Система разрешенных вычетов для определения налоговых обязательств физического лица имеет огромное значение. Большинство экспертов оценивают уровень налогообложения в той или иной стране, исходя не из размеров налоговых ставок, а из того, какой объем налоговых вычетов разрешено использовать в данной стране.

Наряду с налоговыми вычетами из совокупного дохода используется система *налоговых зачетов*. Если налоговый вычет применяется для исчисления налогооблагаемого дохода, то налоговый зачет уменьшает уже полученную в результате расчетов сумму налогооблагаемого дохода, т.е. это те суммы, на которые налогоплательщик может уменьшить свои обязательства по подоходному налогу.

Кроме вычетов из совокупного дохода и зачетов по налогооблагаемому доходу, носящих универсальный характер, т.е. действие которых распространяется на все категории налогоплательщиков, действуют специальные *налоговые льготы*. Для получения права на эти льготы необходимо подтверждение каких-либо особых обстоятельств.

Ставки подоходного налогообложения всегда устанавливаются законом. Изменение ставок подоходного налогообложения (так же, как и ставок по другим налогам) не допускается в течение всего налогового периода. Как правило, невозможен и пересмотр других существенных условий подоходного налогообложения. Во всех странах действует категорический запрет на предоставление индивидуальных налоговых льгот, т.е. льгот, которые могут получить отдельные лица. Льготы предоставляются только *категориям лиц*, т.е. всем без исключения лицам, которые могут подтвердить наличие оговоренных в законе особых обстоятельств.

Во всех развитых странах *ставки* по подоходному налогу являются *прогрессивными* и, как правило, построены по системе сложной прогрессии. Для большинства развитых стран в последние десятилетия характерны следующие изменения в ставках подоходных налогов: значительное снижение предельных (максимальных) ставок, сокращение числа применяемых ставок, увеличение размеров необлагаемого минимума, индивидуальных и семейных вычетов. Следовательно, можно говорить о возникновении тенденции плавного перехода от прогрессивного к пропорциональному налогообложению доходов.

В подавляющем большинстве стран *супруги* имеют право уплаты подоходного налога и определения обязательств по нему как *по индивиду-*

альной, так и по совместной системе налогообложения. В тех случаях, когда применяется система совместного налогообложения дохода семьи, при определении налоговых обязательств к налогооблагаемому доходу применяются пониженные ставки.

Расчет налоговых обязательств по подоходному налогу осуществляется самими налогоплательщиками. Налогоплательщик несет административную и уголовную ответственность за информацию, представляемую в налоговые органы, за правильность определения налоговых обязательств, своевременность уплаты налогов и подачу сведений в налоговые органы. Наряду с уплатой налога по декларации во всех странах действуют системы удержания налога у источника выплаты дохода.

Налоги на доходы физических лиц чаще всего относятся к группе общегосударственных (центральных, федеральных, конфедеральных) налогов, хотя во многих странах действуют различного рода дополнительные налоги на доходы физических лиц, надбавки к центральным налогам, поступающие в бюджеты регионов (штатов, провинций, земель) и в бюджеты органов местного самоуправления (городов, районов, округов, муниципалитетов, тауншипов и т.д.). При этом регламентация по взиманию налогов на доходы физических лиц, как правило, отнесена к исключительной компетенции центрального уровня власти (федерации, конфедерации). На общегосударственном уровне определяются объекты налогообложения, методика определения налогооблагаемого дохода, уровень общенациональных ставок, условия и размеры предоставляемых универсальных и специальных вычетов и зачетов, общие условия предоставления и получения налоговых льгот, сроки и порядок уплаты налогов и предоставления отчетности. На региональном и местном уровнях обычно могут изменяться лишь размеры ставок по дополнительным налогам или надбавкам к общенациональным налогам на доходы. Кроме того, в отдельных странах разрешено применять местные льготы для определенных категорий лиц, однако правила применения таких льгот в подавляющем большинстве стран также устанавливаются на общенациональном уровне. В федеративных и конфедеративных государствах могут существовать самостоятельные налоги на доходы физических лиц либо применяться различного рода надбавки к общегосударственному подоходному налогу.

Налоговый период по подоходному налогообложению физических лиц составляет один год. В большинстве случаев этот период совпадает либо с календарным годом, либо с установленным законодательно финансовым (налоговым, фискальным) годом.

Практически во всех странах налогоплательщику предоставляется возможность при расчете налоговых обязательств в той или иной форме *учитывать фактически понесенные и документально подтвержденные убытки прошлых лет*. В ряде стран разрешено при наличии соответствующих, определенных в законодательстве обстоятельств рассчитывать размер налоговых обязательств текущего года с учетом расходов будущих периодов.

Основные различия при исчислении налоговых обязательств физических лиц по подоходному налогообложению в развитых странах заключаются в следующем:

→ расчет совокупного годового дохода, скорректированного валового дохода и налогооблагаемого дохода имеет свои особенности; существуют важные, а иногда и принципиальные различия в правилах по определению источников доходов;

→ состав дохода, включаемого в совокупный годовой доход, отличается своей спецификой часто не только в одной стране, но и на региональном (земельном, провинциальном, штатном) уровне. Последнее особенно характерно для стран с федеративным и конфедеративным устройством. Для налогоплательщика также большое значение может приобретать специфика определения момента получения дохода;

→ имеются различия при определении категории «объект налогообложения», т.е. объектом может выступать доход каждого члена семьи в отдельности или может применяться совокупное налогообложение дохода всей семьи как единого целого. Отдельные виды доходов могут быть самостоятельными объектами налогообложения;

→ наиболее многообразен состав и характер налоговых зачетов, вычетов и льгот, применяемых при расчете величины налогооблагаемого дохода, определении величины налогового оклада или окончательных обязательств налогоплательщика;

→ отсчитаются существенные различия как в системах построения шкалы обложения подоходными налогами, так и в уровне минимальных, стандартных (средних) и максимальных ставок;

→ значительным разнообразием характеризуются правила, регламентирующие налогообложение иностранных граждан, осуществляющих деятельность в стране, а также системы налогообложения граждан, длительное время работающих за рубежом и получающих доходы из иностранных источников. Правила, регламентирующие применение иностранного налогового кредита для принятия инвестиционных решений физическим лицом, могут иметь не менее важное значение, чем общий уровень налогообложения в той или иной стране.

Схема определения налоговых обязательств по подоходному налогу с физического лица выглядит следующим образом. Совокупный годовой доход, состоящий из валовой выручки от реализации товаров и услуг, поступления рентных платежей, доходов от реализации движимого и недвижимого имущества и прочих доходов, уменьшается на сумму разрешенных вычетов, состоящих из выплат заработной платы работающим по найму, расходов на содержание движимого и недвижимого имущества, рентных платежей, налогов, уплаченных в бюджеты органов местного самоуправления и регионов, поимущественных налогов, процентов за привлеченный для деловых целей кредит, взносов в фонды социального страхования и социального обеспечения бесприбыльных организаций, а также на сумму других расходов и платежей, разрешенных налоговым законодательством к вычету в определенных размерах. Кроме того, совокупный годовой доход уменьшается на суммы специальных вычетов, а также убытков прошлых лет при определении налоговых обязательств текущего периода.

Вышеперечисленные вычеты могут быть разрешены лишь при документальном подтверждении и обосновании необходимости их осуществления. Максимальный размер вычетов устанавливается в законодательном порядке либо как процент от валового дохода, либо в твердой сумме. В ряде стран при исчислении налогооблагаемого дохода предусмотрена возможность вычета суммы выходного пособия при увольнении, выплат по системе социального обеспечения, выплат по болезни, выплат определенным категориям лиц (участникам военных действий, семьям погибших, инвалидам и т.д.).

В результате всех вычетов из скорректированного валового дохода образуется налогооблагаемый доход, к которому и применяется действующая шкала ставок подоходного налога.

Приведенная общая схема расчета обязательств по подоходному налогу имеет значительную специфику в каждой отдельно взятой стране, где специальные налоговые льготы могут быть предоставлены как в форме вычетов, так и в форме налоговых кредитов, т.е. зачета каких-либо произведенных платежей. Освобождение от налогообложения какого-либо вида доходов непосредственно оговаривается в налоговом законодательстве или принимает форму разрешенного налогового вычета либо скидки. Зачастую исключение отдельного вида дохода из совокупного годового дохода для целей налогообложения по подоходному налогу может быть связано с наличием дополнительного налогообложения, не входящего в систему налогообложения подоходным на-

логом и регулируемого на основании иных законодательных актов. В совокупный годовой доход для целей налогообложения подходным налогом обычно включаются все основные доходы работающих по найму, а также дополнительные выплаты, доплаты, премии, выплаты сверх основной заработной платы, не имеющие компенсационного характера.

Для последних десятилетий характерна *тенденция расширения налоговой базы по подоходному налогообложению*. Наряду с денежными выплатами в совокупный годовой доход включаются выплаты в товарно-материальной форме, а также в форме привилегий. Так, в совокупный годовой доход служащих компаний включаются расходы компании по предоставлению этим служащим автотранспорта, специальных займов по льготным ставкам, жилища на льготных условиях, на получение товаров и услуг со скидкой, бесплатное питание, расходы на образование за счет компании, на оплату медицинских услуг и ряда других. В этих случаях для определения налоговой базы плательщик обязан к сумме денежных и материальных выплат, составляющих его доход, прибавить разницу между обычной (рыночной) ценой приобретенных товаров или полученных услуг и фактически уплаченной за них суммой.

Доходы руководителей компаний, поступающие в форме косвенных выплат, компенсаций, льгот и привилегий, в последние годы практически во всех странах имели тенденцию к увеличению. Для предотвращения уклонения от уплаты налогов законодатели расширяют базу по налогообложению доходов физических лиц и значительно расширяют объем обязательной отчетности по подоходному налогу с физических лиц и корпорационному налогу. Невключение каких-либо из указанных сумм в декларацию может служить основанием как для административных санкций, так и для уголовного преследования. Занижение размеров полученных косвенных выплат, выгод и льгот обычно квалифицируется как умышленное сокрытие доходов от налогообложения.

Во всех странах в совокупный годовой доход включаются доходы от предпринимательской деятельности. Некоторые виды предпринимательской деятельности облагаются самостоятельным промысловым (профессиональным) налогом. При этом из совокупного годового дохода предпринимателей вычитаются производственные издержки, а также ряд иных расходов, предусмотренных законодательством всех развитых стран.

Пассивные доходы, такие как дивиденды, проценты по облигациям и по остаткам на счетах банков, проценты по государственным, муниципальным

ципальным и другим ценным бумагам, могут как включаться в совокупный годовой доход налогоплательщика для целей налогообложения подоходным налогом, так и исключаться из налогооблагаемой суммы. Пассивные доходы, как правило, облагаются налогом по льготным ставкам либо на основании специальных статей законов, регламентирующих подоходное налогообложение физических лиц, либо на основании отдельных специальных законов.

Доходы, получаемые от владения недвижимостью, во всех странах включаются в базу обложения налогами на доходы физических лиц, однако доходы, получаемые от реализации недвижимого имущества, могут облагаться как в рамках подоходного налогообложения, так и на основании действующих самостоятельных налогов на прирост капитала.

Кроме того, в подавляющем большинстве стран из совокупного годового дохода налогоплательщика вычитаются суммы взносов по обязательному страхованию. В отдельных странах налогоплательщик обязан показывать сумму совокупного годового дохода без вычета взносов по обязательному страхованию, при этом он получает возможность на зачет этих сумм при окончательном расчете налоговых обязательств.

В большинстве развитых стран в совокупный годовой доход налогоплательщика включаются полученные алименты, различного рода единовременные выплаты и пособия, в том числе пенсии, а также выплаты и пособия по безработице.

Как правило, в состав совокупного дохода для целей налогообложения не включаются дарения от физических лиц, призы и награды, различного рода компенсации за ущерб, причиненный здоровью, стипендии.

3.2.2. Налогообложение доходов корпораций

Налог на прибыль акционерных обществ (*корпорационный налог*) получил распространение в развитых странах в связи с развитием форм деятельности, основанных на принципе ограниченной ответственности. Все предприятия, действующие в странах с рыночной экономикой, можно объединить в *три группы*: индивидуальные предприятия; предприятия, основанные на объединении лиц; предприятия, основанные на объединении капиталов.

Доходы *индивидуальных предпринимателей* облагаются подоходным налогом либо промысловым налогом (аналог промыслового налога в Российской Федерации — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности).

Доходы *предприятий, основанных на объединении лиц*, обычно не облагаются какими-либо налогами; подоходным налогом облагаются доходы *владельцев* этих предприятий. Индивидуальные предприниматели и владельцы предприятий, основанных на объединении лиц, как правило, несут неограниченную (полную) ответственность по долгам своего предприятия.

К предприятиям, основанным на объединении капиталов, относятся предприятия с ограниченной ответственностью, т.е. его владельцы (акционеры) несут по его обязательствам ответственность в пределах своей доли в уставном капитале. Компании с ограниченной ответственностью признаются юридическими лицами и являются плательщиками корпорационного налога. *Объект обложения* корпорационным налогом — валовой доход предприятия, за исключением фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, совершенных с целью получения доходов. От корпорационного налога, как правило, *освобождаются* организации, в соответствии с уставом не ставящие своей целью получение прибыли. К таким организациям относятся различного рода ассоциации, фонды, партии, клубы и иные объединения при соблюдении следующих условий: они не допускают возврата средств, внесенных учредителями, не распределяют в их пользу получаемые доходы, не накапливают в какой-либо форме доходы, а используют их в установленном порядке на цели, предусмотренные уставом. Нарушение хотя бы одного из вышеперечисленных условий приводит к потере безналогового статуса, и все доходы, полученные организацией в период, когда произошло такое нарушение, могут подлежать обложению корпорационным налогом.

Система налогообложения прибыли компаний во всех странах тесно увязана с системой подоходного налогообложения физических лиц. В ряде стран корпорационный налог рассматривается не как самостоятельный вид налогообложения, а как своеобразная надбавка (дополнительный элемент) к подоходному налогообложению физических лиц. В качестве примера можно назвать США, где большинство норм, регулирующих обложение корпорационным налогом, построено на принципах налогообложения физических лиц, и постановления судов по подоходному налогу с физических лиц автоматически применяются в делах, связанных с корпорационным налогом.

Взаимодействие подоходного налогообложения физических и юридических лиц может быть построено на принципах:

- ✓ полного освобождения от налога распределяемой прибыли;
- ✓ уменьшения налогообложения прибыли на уровне акционеров;

- ✓ уменьшения налогообложения прибыли на уровне компании;
- ✓ организации системы двойного налогообложения как прибыли акционерного общества, так и личного дохода.

Система полного освобождения от налога распределяемой прибыли может быть организована как на уровне компаний, так и на уровне акционеров. Система уменьшения налогообложения прибыли на уровне акционеров может основываться на использовании системы зачета (налогового кредита) налога, уплаченного компанией в отношении распределяемой прибыли. Сумма налогового зачета (кредита) включается в совокупный налогооблагаемый доход физического лица, но вычитается из облагаемого дохода корпорации.

Система уменьшения налогообложения прибыли на уровне компании может строиться как на основе разных ставок, применяемых для распределяемой (низкая ставка) и нераспределяемой прибыли (повышенная ставка), так и на основе частичного освобождения от налогообложения распределяемой прибыли. Система двух ставок для распределяемой и нераспределяемой прибыли компаний используется в Германии. Система экономического двойного налогообложения корпорационным и личным подоходным налогом (так называемая классическая система налогообложения) предполагает последовательное обложение как дохода корпорации, так и дохода акционера. Однако последнюю систему не следует считать менее благоприятной для физических лиц, так как именно при классической системе обычно используется пониженный по сравнению с другими системами уровень ставок налогообложения дивидендов. На практике многие страны используют комбинации указанных систем освобождения от налогов прибыли на определенных уровнях.

Налоги на доходы юридических лиц могут вводиться как на центральном, так и на региональном, а зачастую и на местном уровнях. Во всех странах *подоходные налоги с юридических лиц* относятся к основным источникам доходов *центральных* (федеральных, конфедеральных) *бюджетов*. На уровне регионов (штатов, земель, провинций, кантонов) применяются как самостоятельные подоходные налоги с юридических лиц, так и региональные надбавки к центральным налогам.

Ставки центральных налогов на прибыль юридических лиц, как правило, являются пропорциональными, их уровень в зависимости от применения систем зачетов колеблется от 28% в Швеции до 53,2% в Италии.

Необходимое условие для обложения корпорационным налогом — коммерческая деятельность, осуществляемая юридическим ли-

цом. Определение коммерческой или промышленной деятельности дается в нормах гражданского и налогового законодательства страны. Во Франции, например, под коммерческой (промышленной) деятельностью понимается деятельность, связанная с продажей, перепродажей, подрядом, предоставлением услуг, посредничеством, ведением банковских страховых и других операций, добычей сырья, его переработкой, производством готовой продукции или полуфабрикатов, перевозкой, хранением, осуществлением смешанного производства.

Коммерческая деятельность может подразделяться на активную и пассивную. В большинстве стран для налогообложения доходов от активной и пассивной коммерческой деятельности либо предусматриваются различные режимы налогообложения, либо действует определенная специфика по налогообложению доходов от пассивной коммерческой (экономической) деятельности на льготных условиях. К доходам от пассивной деятельности, как правило, относятся проценты, дивиденды и рентные поступления.

Общая схема определения налогооблагаемого дохода по корпорационному доходу *аналогична схеме определения налогооблагаемого дохода физических лиц*. Из валового дохода, включающего выручку от реализации товаров и услуг, процентов, дивидендов, рентных поступлений, доходов от реализации имущества и прочих доходов, вычитаются доходы, освобождаемые от обложения корпорационным налогом, налоги, уплаченные с имущества, в бюджеты региональных и местных органов власти, материальные затраты, связанные с производством и реализацией, расходы на заработную плату и обязательные отчисления в фонды социального назначения, амортизационные отчисления, уплаченные проценты и рентные платежи, отчисления в фонды предприятия в соответствии с действующим законодательством. В результате этих вычетов образуется скорректированный (адаптированный, урегулированный) доход.

Порядок и размеры производимых вычетов и уменьшения дохода определяются законодательством. Практически во всех странах существуют расхождения между правилами расчета налогооблагаемой прибыли и правилами бухгалтерского учета. Для целей налогообложения некоторые доходы могут не учитываться. В то же время может существовать целый ряд правовых норм, на основании которых определенные виды приростов стоимости, размеров переоценок основных средств и товарных запасов, отчислений включаются в налогооблагаемый доход даже в том случае, если они не являются таковыми по внутренним или международным правилам бухгалтерского учета.

Для вычета затрат, связанных с производством и реализацией товаров и услуг, необходимым условием является наличие связи между полученным доходом и произведенными расходами. Вычет расходов, не связанных с получением дохода, может быть оспорен (опротестован) налоговыми органами. В этом случае неправильно произведенные вычеты будут рассматриваться как уменьшение или сокрытие налогооблагаемого дохода. Не разрешается относить на издержки по текущей деятельности затраты капитального характера, которые должны списываться в порядке, предусмотренном для амортизационных отчислений.

Существуют многочисленные правила в отношении выплат заработной платы, особенно для членов советов директоров и руководящего исполнительного аппарата предприятия. Заработная плата этих категорий служащих должна соответствовать выплатам на других аналогичных предприятиях, в противном случае превышение может рассматриваться как объект обложения корпорационным налогом. Подобные правила применяются также и в отношении уплаты процентов и рентных платежей.

Значительная *специфика* существует в отношении *отчислений в амортизационные фонды*. Нормы и правила проведения амортизационных отчислений устанавливаются в законодательном порядке, их нарушение также может рассматриваться как сокрытие объекта налогообложения со всеми вытекающими последствиями. Нормы амортизационных отчислений, как правило, являются не фиксированными, а предельными, что означает, с одной стороны, невозможность их превышения, а с другой стороны, разрешает предприятию устанавливать уровень отчислений произвольно. Амортизации подлежат как материальные (вещественные, осязаемые) активы — здания, машины, оборудование, сооружения и т.д., так и нематериальные (невещественные, неосязаемые) активы: авторские права, торговые марки, патенты и т.д.

Амортизация может быть пропорциональной или ускоренной. При *пропорциональной* амортизации предусматривается списание стоимости амортизированного актива ежегодными равными долями на протяжении всего периода, а при ускоренной амортизации большая доля стоимости списывается в первые годы. *Ускоренная* амортизация в отличие от пропорциональной не является обязательной. Обычно пропорциональная амортизация применяется в отношении пассивной части основных фондов (здания и сооружения), а активная часть основ-

ных фондов (машины, станки, оборудование, установки) амортизируется в ускоренном режиме.

Помимо амортизационных отчислений большое значение имеют *отчисления* в различного рода *специальные резервные фонды*. Количество таких фондов может исчисляться десятками. К основным из них относятся фонды покрытия сомнительных долгов, покрытия расходов и убытков будущих периодов, таких как обесценение материальных и товарных запасов, валютные риски, и др.

Специальной льготой может быть первоначальная налоговая скидка, применяемая в отдельных промышленно развитых странах, представляющая собой единовременное освобождение от налогообложения части прибыли. Скидка предоставляется в первый год использования оборудования как дополнение к амортизационным отчислениям. Впервые подобная мера была введена в Великобритании (1945 г.), Нидерландах (1950 г.), затем во Франции, ФРГ, Италии и ряде других государств. Цель первоначальной налоговой скидки — стимулирование предпринимателей к увеличению вложений в основной капитал. Скидка устанавливается в процентах от стоимости основного капитала и дифференцируется в зависимости от его структуры, отрасли промышленности, а в некоторых странах (например в Италии) — от района страны. Первоначальная налоговая скидка положила начало ускоренной амортизации. Британские компании в год приобретения нового промышленного оборудования имели возможность уменьшить облагаемую прибыль на сумму скидки. В начале 1950-х гг. скидка была установлена в размере 5—20% стоимости основного капитала, позже была значительно повышена, в частности, действовала 60-процентная скидка для новых капиталовложений в оборудование. С апреля 1972 г. она была упразднена в связи с введением свободной амортизации для машин и оборудования, при которой предприниматель имеет право сам определять сумму амортизационных отчислений. Скидка сохранена для промышленных зданий.

В некоторых государствах право на увеличение амортизационных отчислений предоставляется не только в первый год эксплуатации основного капитала, но и в последующие годы. Кроме повышенных норм амортизационных отчислений компании имеют право выбора метода амортизационных отчислений (уменьшение остатка при удвоенной норме амортизации, равномерное ежегодное списание).

Систему вычетов из валового дохода часто дополняет система налоговых кредитов. *Налоговый кредит* представляет собой вычет из

суммы начисленных налоговых обязательств¹. Налоговые кредиты можно подразделить на три группы:

→ кредиты по ранее уплаченным налогам, т.е. уменьшение суммы налоговых обязательств на величину уплаченных, главным образом за рубежом, налогов;

→ инвестиционные кредиты, вычеты определенной части фактически произведенных инвестиций;

→ специальные налоговые кредиты (по стимулированию научно-исследовательских работ, занятости определенных категорий рабочих и служащих, профессиональному обучению и др.).

Наряду с общими налоговыми режимами в ряде стран действуют специальные налоговые режимы по отраслям экономики. К таким отраслям обычно относятся сельское хозяйство, лесное хозяйство, горнодобывающая, нефтяная и газовая промышленность, энергетика. Для этих отраслей могут применяться особые системы амортизации основных фондов, вводиться дополнительные инвестиционные льготы.

Важное значение для определения уровня налогового бремени по корпорационному налогу имеют законодательно установленные *режимы зачета или компенсации понесенных убытков*. Как правило, убытки подразделяются на коммерческие (по текущей деятельности) и некоммерческие, включающие потерю капитала (уменьшение стоимости), потерю дохода от земельной собственности. Коммерческие убытки подлежат вычету из дохода отчетного периода, а также могут быть перенесены на будущие периоды. Некоммерческие убытки подлежат вычету только в определенных размерах и принимаются в зачет только в отношении доходов от прироста стоимости определенных активов. Другими словами, уменьшение стоимости капитала может быть компенсировано лишь путем вычета из дохода от прироста капитала того же вида активов за один и тот же период. Возможности зачетов в отношении доходов от прироста капитала в будущие периоды ограничены.

Важную группу налоговых льгот представляют собой *отсрочки по уплате налогов*. Для налогоплательщика отсрочка по уплате равноценна предоставлению беспроцентного, или льготного, банковского кредита. Широкое распространение получили отсрочки, предоставляемые по отраслевому принципу. Особые режимы отсрочек по уплате налогов предоставляются в сфере страхования, инвестиционной деятельности, добывающей промышленности, сельском хозяйстве, при экспорте от-

¹ В Российской Федерации под налоговым кредитом, по сути, понимается только отсрочка (рассрочка) налогового платежа.

дельных видов товаров и услуг. Так, страховые компании Великобритании имеют отсрочку по уплате корпорационного налога сроком в три года, т.е. в текущем финансовом году осуществляется фактическое погашение налоговых обязательств, возникших три года назад. Наряду с отраслевыми отсрочками могут предоставляться отсрочки и рассрочки по уплате корпорационного налога в связи с особыми обстоятельствами.

Уплата корпорационного налога осуществляется *равными долями в течение года ежемесячно* (реже — ежеквартально). Иногда для отдельных категорий плательщиков устанавливаются особые сроки по внесению платежей. По истечении года на основании представления годовой налоговой декларации осуществляется определение окончательных налоговых обязательств и производится либо доплата налога, либо компенсация суммы переплаты.

Как для недоимок, так и для переплат предусматриваются системы корректировки на базе действующей в стране учетной ставки центрального банка, т.е. если в течение одного квартала имело место превышение фактически уплаченных сумм по сравнению с налоговыми обязательствами за тот же период, то сумма превышения должна быть увеличена на процентную ставку центрального банка, а при недоплате налога за определенный период в таком же порядке должна быть увеличена сумма недоплаты. Переплаты могут быть по выбору налогоплательщика либо возвращены путем перечисления на его счет, либо приняты к зачету в счет погашения налоговых обязательств будущего периода.

Доля корпорационного налога в структуре обязательных отчислений (платежей) в развитых странах составляет 5—10%, что в несколько раз меньше доли поступлений по подоходному налогу с физических лиц. Это связано со стремлением государств облагать налогами главным образом доходы, перераспределяемые на нужды личного потребления, стимулируя инвестиционную активность.

3.3. Налогообложение имущества и перехода права собственности на имущество

3.3.1. Налогообложение имущества

Налогообложение имущества в развитых странах осуществляется на основе *двух групп налогов*: налогов на совокупную стоимость имущества и налогов на отдельные виды имущества. Налоги на совокупную стоимость имущества в свою очередь подразделяются на налоги на личное состояние физических лиц и налоги на имущество юридических лиц.

Налогом на личное состояние облагается стоимость имущества физических лиц, за вычетом обязательств, возникающих в связи с владением имуществом. Оценка имущества производится на основе рыночной, или кадастровой, стоимости, определяемой в соответствии с методами, установленными законом. Как правило, от обложения налогом на личное состояние освобождаются мебель и иная домашняя утварь, произведения искусства, патенты, страховые полисы, определенные виды частных коллекций (книг, марок), транспортные средства личного пользования, а также здания, строения, земельные участки в тех случаях, когда они подлежат обложению специальными налогами.

Налог на личное состояние может взиматься *либо по единой ставке, либо в соответствии со шкалой прогрессивного налогообложения*. Единая ставка налогообложения применяется в Германии, Бельгии, Исландии и Люксембурге. Система прогрессивного налогообложения действует в Швеции, Финляндии, Норвегии, Испании и Швейцарии. В других развитых странах указанный вид налогообложения не применяется.

Важная особенность налога на личное состояние заключается в достаточно высокой первоначальной сумме, с которой начинается обложение. Кроме того, обычно предусматриваются значительные льготы, предоставляемые различным категориям плательщиков. В структуре общих налоговых поступлений доля налогов на личное состояние редко превышает 0,5%. Единственной страной, где доля этого налога существенна, является Швейцария. В начале 1990-х гг. доля налогов на личное состояние в общем объеме налоговых поступлений в этой стране составляла около 2,2%, что объясняется спецификой швейцарской налоговой системы.

С налогом на личное состояние в принципе сходна система ежегодного *налогообложения имущества юридических лиц*. Эти налоги объединяет объект налогообложения — совокупная стоимость различных видов имущества, за вычетом обязательств, связанных с владением или распоряжением, и иных предоставляемых льгот. Поступления по данному виду налогов в общем объеме налоговых поступлений к началу 1990-х гг. составляли: в Люксембурге — 2,93%, в Швейцарии — 1,49, в Германии — 0,9, в Канаде — 0,85, в Австрии — 0,65, в Норвегии — 0,35, в Финляндии — 0,02, в Швеции — 0,01%. В остальных странах ОЭСР система единого налогообложения имущества юридических лиц не применяется.

Специальные *налоги на отдельные виды имущества* отличаются чрезвычайным разнообразием. Чаще всего этими налогами облагают-

ся жилые дома, строения, сооружения и установки, застроенные и незастроенные земельные участки, средства транспорта (грузовые и легковые автомобили, мотоциклы, моторные лодки, самолеты и др.).

Все поимущественные налоги относятся к региональным, или местным, налогам, однако часто на центральном (федеральном, конфедеральном) уровне осуществляется общая репрезентация их взимания. Специальные поимущественные налоги являются исторически самыми устоявшимися налогами. Доля поступлений по этим налогам в общем объеме налоговых поступлений в развитых странах сильно различается. Так, если в Великобритании эта доля составляет свыше 10%, то в Бельгии, Греции, Австрии, Италии, Люксембурге, Турции, Финляндии, Швейцарии и Швеции, Испании она не превышает 1%. К странам с высокой долей поступлений по налогам на отдельные виды имущества относятся США (свыше 9%), Канада (свыше 8%), Новая Зеландия (около 6%), Австралия (почти 5%), Ирландия (2,5%), Франция (около 2%).

Наибольшая доля поступлений по поимущественному налогообложению принадлежит налогам, взимаемым с недвижимости. При налогообложении строений и сооружений условия обложения обычно дифференцируются в зависимости от материала строений, способа крепления к земле, по размерам и назначению. Как правило, существенно различаются условия налогообложения жилых домов и строений промышленного или иного хозяйственного назначения.

Налогообложение земельных участков различается в зависимости от хозяйственного назначения. Существуют различные системы налогообложения застроенных земельных участков, земель, используемых в сельском хозяйстве, и незастроенных земельных участков, не используемых для сельскохозяйственного назначения. Ставки этих налогов обычно устанавливаются в процентах от кадастровой стоимости земельного участка. От этих налогов могут освобождаться объекты, находящиеся в государственной собственности, в собственности органов местного самоуправления, а также в собственности ряда организаций, список которых устанавливается законодательно.

От поимущественных налогов следует отличать *налоги на доходы от реализации имущества и налоги на доходы от владения или распоряжения имуществом*. Эти группы налогов имеют разные объекты обложения:

- 1) объект обложения поимущественными налогами — стоимость имущества (или ее оценка);
- 2) налогами на доходы от реализации имущества облагается разница между продажной и покупной ценами;

3) объекты обложения налогом на доходы от владения имуществом — как правило, арендные платежи, получаемые собственником от сдачи имущества в аренду.

Налогообложение доходов второго и третьего типов осуществляется либо в рамках общей системы подоходного налогообложения (налог на доходы физических лиц и корпорационный налог), либо путем введения специальных (дополнительных) налогов. К таким специальным налогам относится налог на прирост капитала, взимаемый с доходов от реализации определенных видов имущества (ценных бумаг, застроенных и незастроенных земельных участков, зданий, строений, сооружений). Доходы от владения и распоряжения имуществом, несмотря на то что они чаще всего облагаются налогом в рамках общей системы подоходного налогообложения, имеют определенную специфику. Эти доходы облагаются налогом не только с учетом расходов на приобретение и содержание имущества: к ним почти всегда применяются особые режимы определения налоговой базы, для них характерны относительно высокий необлагаемый минимум, система различного рода зачетов и скидок.

Определение налоговой базы при обложении доходов от реализации и владения имуществом всегда осуществляется с учетом индекса инфляции, применяемого к ценам приобретения и расходам на содержание имущества. Во всех развитых странах ежегодно публикуется официальный индекс инфляции, на размер которого корректируются (увеличиваются) расходы по приобретению и содержанию имущества либо вычитаемые из доходов от реализации, либо учитываемые при определении налоговых обязательств по доходам в форме рентных платежей. Система индексации может применяться для пересчета первоначальной (покупной, балансовой) стоимости имущества.

Налогообложение имущества, особенно отдельных его видов, зачастую не связано с подоходным налогообложением. Нередко этим занимаются разные службы. Например, в США специалисты, производящие оценку стоимости недвижимого имущества, даже не имеют доступа к информации о доходах налогоплательщиков. Поимущественным налогообложением занимаются налоговые органы отдельных штатов, а налогообложение доходов осуществляется федеральным органом — Службой внутренних доходов. Кроме того, в США обложение отдельных видов имущества может быть отнесено к компетенции местных органов самоуправления (муниципалитетов, графств).

В Великобритании, напротив, действует единый налог, взимаемый с совокупной стоимости недвижимого имущества. Базой налогообложения служит годовая чистая стоимость имущества, которая переоценивается в соответствии с действующей методологией. Основой для определения годовой чистой стоимости имущества является стоимость сго найма в условиях свободного рынка при условии, что наниматель несет все расходы, связанные с ремонтом, содержанием и техническим текущим обслуживанием и страхованием. Оценка имущества для целей налогообложения осуществляется специальной оценочной комиссией Службы внутренних доходов.

3.3.2. Налоги на переход права собственности на имущество

К налогам на переход права собственности относятся налоги на наследство, налоги на дарение, налоги на операции с ценными бумагами, а также сборы, взимаемые за регистрацию сделок с объектами недвижимости и отдельными объектами движимого имущества.

Налогам на наследство и дарение облагаются движимое и отдельные виды недвижимого имущества при переходе от одного физического лица к другому *на безвозмездной основе*. Безвозмездная передача имущества от юридического лица физическому лицу облагается налогами на доходы физических лиц, а безвозмездная передача имущества от физического лица юридическому лицу может быть объектом обложения налогом на доходы юридических лиц.

Налог на наследство — это налог с имущества (как движимого, так и недвижимого), переходящего к новому собственнику по праву наследования. *Налог на дарение* — это налог с имущества (движимого или недвижимого), переходящего от одного собственника к другому в виде дара. Так как тем и другим налогом облагается имущество, право на которое переходит к новому владельцу не в результате коммерческой сделки, указанные налоги объединены в одну группу и называются *налогами на переход права собственности на состояние* (wealth transfer taxes).

В большинстве стран оба налога действуют отдельно, в некоторых — принят единый налог с наследства и дарений. Однако в первом случае налоги, как правило, являются взаимоувязанными, т.е. регулируются общими нормами, для них характерен общий порядок определения налоговой базы.

Практически во всех развитых государствах налогообложение наследства и дарений осуществляется на центральном (федеральном)

уровне. Из стран ОЭСР только в Австралии и Канаде наследство и дарение не облагаются специальным налогом ни на уровне федерального правительства, ни на уровне штатов в Австралии и провинций в Канаде. В этих двух странах получаемое наследство и дарение подпадают под обложение налогами на доходы. Еще одно исключение — Швейцария, где обложение наследства и дарения осуществляется на уровне кантонов.

В зависимости от способа определения объекта обложения налогом на наследство применяются два типа обложения. Налогом может облагаться стоимость всего наследства (*estate-type*). Этот тип обложения применяется в США, Великобритании и Новой Зеландии. В остальных странах ОЭСР налогом облагается доля каждого получателя имущества — стоимость наследуемого имущества, переходящего к конкретному наследнику (*inheritance-type*). В Италии и Швейцарии действуют оба типа обложения.

Ставки обложения налогом на наследство и дарение во всех странах строятся по сложной прогрессии. Как правило, действует система налоговых классов, в соответствии с которой наследники и получатели дарений разделяются на классы в зависимости от степени родства (I — наследники по прямой линии, II — супруги, III — братья и сестры, IV — дальние родственники, и т.д.). Для каждого класса определена система налоговых ставок, повышающихся при уменьшении степени родства. От налогового класса зависит и размер суммы, с которой начинается обложение, а также применение ряда разрешенных законом вычетов.

Особую группу налогов составляют *налоги на ценные бумаги*. Эти налоги подразделяются на следующие виды: 1) налог на эмиссию акций, облигаций и других ценных бумаг, взимаемый с акционерных компаний (ставки устанавливаются, как правило, в зависимости от вида ценных бумаг, а в некоторых случаях от номинальной цены); 2) налог на операции с ценными бумагами (разновидностью является налог на биржевые сделки), взимаемый при переходе права собственности на ценные бумаги. Налог на эмиссию ценных бумаг, по сути, представляет собой сбор, являющийся одним из условий регистрации проспекта эмиссии. От обложения налогом на ценные бумаги обычно освобождаются облигации государственных и местных займов.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

4.1. Международные налоговые отношения и проблема двойного налогообложения

4.1.1. Общая характеристика международных налоговых отношений

Международные налоговые отношения представляют собой отношения между странами по поводу взаимного урегулирования сфер применения налогового законодательства (налоговой юрисдикции) и другим вопросам налогообложения. Международные налоговые отношения могут регулироваться в одно-, двух- и многостороннем порядке. Такое регулирование необходимо преимущественно в отношении подоходных налогов, рассчитываемых на основе общей суммы доходов налогоплательщиков, включающей и доходы, полученные из-за рубежа (на основе принципа резидентства), что неизбежно вызывает вторжение в налоговую юрисдикцию другого государства.

Регулирование международных налоговых отношений может проводиться странами в одностороннем порядке — путем издания законодательных актов, определяющих налоговые режимы как для иностранных юридических и физических лиц на территории данной страны, так и для ее юридических и физических лиц, получающих доходы или осуществляющих деятельность за рубежом; или на основе двусторонних и многосторонних международных налоговых соглашений. В отношении налогов, имеющих своим объектом сделки, например куплю-продажу товаров, услуг, недвижимости, такое регулирование, как правило, осуществляется в форме издания законодательных актов, а в сфере таможенных пошлин, налогов на доходы и капитал широко применяются налоговые соглашения, дополняющие или заменяющие соответствующие нормы внутреннего законодательства. Особенно важное значение имеют налоговые соглашения, касающиеся налогов на дохо-

ды и капитал. Страны — члены ОЭСР практически полностью охвачены сетью таких двусторонних соглашений (некоторые из них заключили между собой дополнительные соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах). Страны — участницы Европейского союза в договорном порядке регулируют обложение и другими видами налогов (например, директивы Совета ЕС о единых принципах построения системы НДС).

4.1.2. Международное двойное налогообложение

Для международного двойного налогообложения обычно характерны идентичность субъектов налогообложения (налогоплательщиков), идентичность объектов налогообложения (источников доходов и самих доходов), подчиненность этих субъектов или объектов налоговой юрисдикции различных государств, одновременность налогообложения, различия в правилах и методиках исчисления облагаемого дохода в разных странах. Международное налоговое право не содержит общих правил, запрещающих международное двойное налогообложение. Любое государство обладает исключительным правом взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым законодательством (законодательством о налогах и сборах).

Развитые страны с начала 1980-х гг. предпринимают значительные усилия по регулированию международных налоговых отношений также в целях борьбы против уклонения от налогов, получившего большое распространение. Путем заключения налоговых соглашений или принятия соответствующих односторонних мер они пытаются усилить налоговый контроль над деятельностью транснациональных компаний и банков, для которых различные налоговые злоупотребления стали обычной практикой. Противоречия между интересами стран-импортеров и стран-экспортеров капитала — важнейшая проблема международных налоговых отношений.

Практически все страны мира имеют свои правила, регулирующие налоговые режимы для своих резидентов, осуществляющих деятельность за границей и получающих доходы из-за рубежа, а также для иностранных налогоплательщиков, действующих в стране. Различия подходов отдельных стран к тем или иным вопросам налогообложения порождают не только сложности в оформлении необходимой налоговой отчетности, но и приводят к такому феномену, как двойное налогообложение. Проблема двойного налогообложения обостряется с усилением интернационализации хозяйственной жизни. В налоговой

практике и теории различаются двойное экономическое налогообложение и двойное юридическое налогообложение.

Под двойным экономическим налогообложением понимается ситуация, когда с одного и того же дохода налог уплачивают несколько его последовательных получателей. Это проявляется при обложении налогом дохода предприятия как самостоятельного плательщика и обложении налогом дохода акционера или пайщика при распределении прибыли.

Как правило, проблема экономического двойного налогообложения разрешается при разработке национального налогового законодательства, в котором предусматриваются нормы, позволяющие тем или иным способом засчитывать налог, уплаченный на уровне предприятия, при расчете налоговых обязательств акционера.

Под двойным юридическим налогообложением понимается ситуация, когда один и тот же налогоплательщик облагается в отношении одного и того же дохода одинаковыми или сопоставимыми налогами два и более раз за один период. В принципе подобная ситуация может возникать и в том случае, когда налогоплательщик осуществляет деятельность только в одной стране. Такое двойное налогообложение может возникнуть при «несостыковке» общегосударственного (центрального, федерального, конфедерального) законодательства и законодательства на уровне регионов (штатов, провинций, областей, земель), а также на уровне органов местного самоуправления.

Подобная ситуация неоднократно отмечалась в 1990-е гг. в Российской Федерации, и основной причиной этого явления следует считать неконтролируемое федеральными властями региональное и местное нормотворчество в сфере налогообложения. Однако если в одной стране данная проблема может быть решена путем приведения регионального и местного законодательства в соответствие с общегосударственным, то в международных экономических отношениях двойное и даже многократное экономическое и юридическое налогообложение осуществляется на основе налогового законодательства суверенных государств и может быть устранено лишь путем согласования многочисленных и сложных вопросов на межгосударственном уровне.

В устранении двойного налогообложения доходов и имущества заинтересованы не только налогоплательщики, налоговое бремя которых многократно возрастает при последовательном обложении одного и того же объекта в разных странах, но и сами государства, стремящиеся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности

не только отдельных национальных предприятий, но и экономики в целом. Налоговое бремя юридических и физических лиц, действующих в сфере международных экономических отношений, без устранения двойного налогообложения может достигать таких размеров, что всякое участие в международном разделении труда для них станет экономически неоправданным.

Для избежания международного двойного налогообложения либо применяются односторонние меры (зачет уплаченных за рубежом налогов, отмена обложения доходов из иностранных источников), либо заключаются международные налоговые соглашения, в том числе соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.

Устранение двойного налогообложения возможно в *одностороннем порядке*. Для этого страна постоянного местопребывания налогоплательщика может разрешить ему при выполнении налоговых обязательств учитывать налоги, уплаченные им за рубежом. Однако это может привести к неоправданным потерям бюджета, а также различного рода махинациям со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Кроме того, в этом случае страна постоянного местопребывания выступает нетто-донором той страны, где ее гражданин (или предприятие) осуществляет экономическую деятельность.

Другой путь урегулирования проблемы двойного налогообложения — заключение *международных соглашений*. В этом случае государства, подписывающие такие соглашения, идут на взаимный компромисс, договариваясь, какие налоги и с каких категорий налогоплательщиков будут удерживаться на территории каждого участника соглашения.

Широко распространено заблуждение о том, что соглашения об избежании двойного налогообложения предоставляют налоговые льготы или вообще освобождение от налогов. Это совершенно не соответствует действительности. Соглашения об избежании двойного налогообложения приносят в экономику стран целый ряд важнейших гарантий, необходимых для привлечения иностранных инвестиций и, в конечном счете, развития национальной экономики. В частности, речь идет о закреплении принципа недискриминации в налоговой сфере, гарантиях стабильности режима налогообложения как минимум на 10—15 лет (средний срок действия такого рода международно-правовых договоров), соблюдении сторонами соглашений общепринятых международных правил и принципов в области налогообложения.

Налоговые юрисдикции строятся на разных принципах. Теоретически можно выделить *три основных принципа* налоговых юрисдикций:

по признаку территориальности, резидентства и гражданства. К наиболее распространенным относится юрисдикция, основанная на *принципе территориальности*, или территориальной привязки. В соответствии с этим принципом страна облагает налогом только те доходы, которые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее территории. Доходы, извлекаемые гражданами и предприятиями этой страны за пределами ее территории, не включаются в состав налогооблагаемых доходов. *Принцип резидентства* заключается в том, что всякий налогоплательщик, признаваемый постоянным жителем страны (резидентом), подлежит налогообложению по всем доходам из всех источников, включая и зарубежные. Статус резидента определяется по нормам национального законодательства, различающимся в отношении физических и юридических лиц. Большинство стран в своей налоговой политике использует сочетание этих принципов. Наряду с указанными принципами отдельные страны традиционно используют *принцип гражданства*, который является во многом сходным с принципом территориальности.

Особый интерес вызывает международное налогообложение юридических лиц. В современных условиях деятельность многих предприятий приобрела международный характер, т.е. она осуществляется на территории нескольких государств. В связи с этим часто возникает вопрос о распределении и перераспределении доходов предприятия между источниками, расположенными в разных странах. Особую важность эта проблема имеет для транснациональных компаний, деятельность которых в сфере международных экономических отношений является основной.

Международное налогообложение юридических лиц в принципе схоже с международным налогообложением физических лиц, при этом оно имеет определенную специфику как в определении субъекта налогообложения, так и в исчислении базы налогообложения. Кроме того, существуют нормы и правила международного налогообложения, которые действуют только в отношении юридических лиц, например статьи соглашений об избежании двойного налогообложения дивидендов.

Проблемы международного налогообложения юридических лиц можно подразделить на следующие группы:

- определение национальной привязки юридического лица — субъекта налогообложения;
- порядок определения режима деятельности иностранного юридического лица на территории страны деятельности;
- проблемы, связанные с установлением источника дохода;

→ учет налогов, уплаченных за рубежом, при определении налоговых обязательств в стране постоянного местопребывания;

→ порядок определения налоговой базы по подоходному налогообложению при осуществлении внешнеэкономической деятельности между зависимыми друг от друга экономическими агентами.

В отличие от физических лиц, национальную принадлежность которых иногда трудно определить (из-за режима двойного гражданства, отсутствия гражданства или несовпадения гражданства и постоянного места проживания), юридические лица всегда имеют единственное место регистрации, которое является основным юридическим адресом. В стране регистрации все юридические лица всегда имеют статус налогового резидента. Вместе с тем статус налогового резидента юридическое лицо может получить и в той стране, в которой оно осуществляет коммерческую или иную экономическую деятельность. Для привязки коммерческой деятельности к определенной территории используются следующие режимы: деятельность через собственное деловое учреждение, деятельность через независимого агента и деятельность по контрактам, заключаемым с местными фирмами. Как правило, внешнеторговая деятельность не приводит к распространению на национальное предприятие налоговой юрисдикции другого государства.

Источники дохода юридического лица могут определяться по месту заключения сделки, по месту нахождения покупателя товара или потребителя услуги, по месту фактической передачи товара или по месту перехода права собственности на товар.

В связи со спецификой налогообложения физических и юридических лиц в сфере международных экономических отношений соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества содержат как общие нормы и правила, так и отдельные специальные статьи и положения, действие которых распространяется только на физические или только на юридические лица.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, заключенных Российской Федерацией, используются два основных механизма устранения двойного налогообложения: 1) зачет налога, уплаченного в другом договаривающемся государстве при определении налоговых обязательств в стране постоянного местопребывания, и 2) освобождение от налогообложения доходов, налогообложение которых было произведено в стране-источнике. В подавляющем большинстве соглашений предусматривается применение зачетного метода.

4.1.3. Международное налоговое право и международные договоры по вопросам налогообложения

Международные налоговые отношения основываются на международном налоговом праве. Международное налоговое право представляет собой совокупность юридических принципов и норм, регулирующих налоговые отношения (международные налоговые отношения). Нормы международного налогового права содержатся в актах налогового законодательства отдельных государств, а также в международных договорах.

Международный договор по вопросам налогообложения представляет собой соглашение между государствами или иными субъектами международного права, устанавливающее их взаимные права и обязанности в сфере международных налоговых отношений. Международные договоры представляют собой основной источник международного налогового права. В международных налоговых отношениях могут применяться различные наименования: договор, соглашение, конвенция, пакт, декларация и др.

Международные договоры могут быть многосторонними или двусторонними.

В соответствии со ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

По содержанию международные налоговые соглашения подразделяются на:

а) соглашения о взаимных налоговых льготах (таможенные конвенции, налоговые статьи Ломейских конвенций и др.);

б) соглашения об устранении международного двойного налогообложения;

в) соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах (Нордическая конвенция 1972 г., соглашения США с Канадой, Великобританией, ФРГ).

Особую группу составляют многосторонние соглашения по таможенным пошлинам и сборам (Генеральное соглашение о тарифах и торговле — ГАТТ).

К международным налоговым соглашениям относятся также соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Общее число действующих в современ-

ных условиях соглашений по вопросам налогообложения превышает три тысячи.

К многосторонним региональным международным налоговым соглашениям относятся Соглашение стран Бенилюкса, Налоговая конвенция стран Андского пакта, директивы Совета ЕС по налоговым вопросам, имеющие обязательную силу для членов этой организации. Многосторонними были соглашения стран — членов Совета Экономической Взаимопомощи об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических и юридических лиц.

После Первой мировой войны вопросы стандартизации и нормализации международных налоговых соглашений стали предметом международного обсуждения. Впервые эти вопросы обсуждались на состоявшейся в Брюсселе в 1920 г. Международной финансовой конференции, затем в финансовом комитете Лиги Наций. В результате работы комитета, продолжавшейся до 1945 г., было подготовлено несколько типовых конвенций (об оказании административной и правовой помощи, об устранении двойного обложения налогами на доходы и капитал, налогами на дары и наследства). С 1954 г. центром международного сотрудничества по налоговым вопросам становится ОЭСР (с сентября 1961 г. — ОЭСР). Налоговым комитетом ОЭСР были подготовлены Типовая конвенция об устранении двойного налогообложения доходов и капитала (1963 г.), Типовая конвенция ОЭСР (1977 г.), на которых основано большинство международных налоговых соглашений, действующих в современных условиях в сфере этих налогов.

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения охватывают, как правило, все виды налогов на доходы и капитал и имеют две основные цели: устранение двойного налогообложения и борьба с уклонением от налогов. Обычно соглашения состоят из четырех частей: в первой перечисляются виды налогов и круг лиц, охватываемых соглашением; во второй содержится описание конкретных режимов налогообложения, установленных соглашением для отдельных видов доходов (предпринимательская прибыль, дивиденды, проценты, роялти, заработная плата и т.д.); третья включает статьи, предусматривающие порядок устранения двойного налогообложения тех доходов и капитала, права на обложение которых сохраняются за обеими странами — участниками соглашения; в четвертую входят статьи, определяющие конкретный порядок выполнения соглашения. Имеются также статьи, устанавливающие срок действия и порядок прекращения соглашения, иногда — преамбула.

Типовые конвенции ОЭСР разрабатывались применительно к отношениям, сложившимся внутри этой группы стран, в них неоправданное предпочтение отдается принципу обложения по месту резидентства получателей доходов, а не по месту источника дохода, что обеспечивает интересы лишь стран — экспортеров капитала. С ростом числа развивающихся стран встал вопрос о разработке новой типовой конвенции, в которой бы учитывались интересы стран — импортеров капитала. В 1968 г. Генеральный секретарь ООН принял решение о подготовке типовой конвенции, учитывающей и интересы развивающихся стран. В 1980 г. проект Типовой конвенции ООН для налоговых отношений между промышленно развитыми и развивающимися странами был утвержден в качестве рекомендательного документа ООН. Учитывая обострение международных налоговых отношений в конце 1970-х гг. (особенно между странами этих двух групп), в июне 1980 г. Генеральным секретарем ООН было внесено предложение о создании при ООН межправительственного совета по налоговым вопросам (налоговыми вопросами частично занимается Комитет ООН по транснациональным корпорациям).

4.2. Виды международных налоговых соглашений Российской Федерации

4.2.1. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества

Международные соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества можно подразделить на три группы.

Первую группу составляют соглашения с государствами — участниками Содружества Независимых Государств, заключенные после 1991 г.

Во *вторую группу* включаются соглашения, подписанные с развитыми и развивающимися государствами после принятия Правительством РФ постановления от 28 мая 1992 г. № 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».

В *третью группу* выделяются соглашения, подписанные до указанного постановления, а также продолжающие действовать соглашения, заключенные СССР. Соглашения этой группы характеризуются

наибольшим свособразисм. Их структура, отдельные статьи и положения могут существенно отличаться от соглашений первой и второй групп.

В настоящее время действуют около 50 международных соглашений (конвенций, договоров), заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами по вопросам избежания двойного налогообложения доходов. Большинство из этих соглашений предусматривает также процедуры избежания двойного налогообложения имущества. Наряду с соглашениями, заключенными Правительством РФ, продолжают действовать соглашения, заключенные Правительством СССР.

Действующие международные соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества существенно различаются по целому ряду вопросов, в том числе в отдельных соглашениях нередко используются особые понятия и термины.

Помимо общих международных соглашений об устранении двойного налогообложения действует ряд специальных двусторонних соглашений, главным образом по устранению двойного налогообложения в сфере международных (морских и воздушных) перевозок, заключенных Правительством СССР.

Российская Федерация является членом Женевских дипломатических и консульских конвенций, а также многосторонней Конвенции об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения (Мадрид, 13 декабря 1979 г.).

В отношениях с отдельными странами в 1990-е гг. продолжали действовать соглашения между странами — членами Совета Экономической Взаимопомощи об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц (заключено 27 мая 1977 г. в отношении Монголии, Словакии и Чехии), а также об устранении двойного налогообложения доходов и имущества юридических лиц (заключено 17 мая 1978 г., продолжало действовать в отношении тех же стран).

Основной документ, регламентирующий взаимоотношения государств — участников СНГ в сфере налогообложения, — Соглашение от 13 марта 1992 г. между правительствами государств-участников «О согласованных принципах налоговой политики». В соответствии с этим документом для обеспечения единого методологического подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества главы правительств договорились использовать между собой и с третьими странами Типовое соглашение. Эта договоренность была закреплена в Протоколе от 15 мая 1992 г. «Об унифика-

ции подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества». Протокол был подписан в г. Ташкенте (Узбекистан) в одном подлинном экземпляре на русском языке. Подлинный экземпляр Протокола хранится в Архиве Правительства Республики Беларусь, которое направило государствам, подписавшим Протокол, его заверенную копию. Этот документ был подписан представителями 11 правительств: Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Киргизской Республики, Республики Молдова, Российской Федерации, Республики Таджикистан, Туркменистана, Республики Узбекистан и Украины. Принятое Типовое соглашение — приложение к указанному Протоколу.

Правительством РФ заключены соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества с правительствами Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Киргизской Республики, Республики Молдова, Туркменистана, Республики Таджикистан, Республики Узбекистан и Украины.

4.2.2. Налогообложение особых видов доходов по соглашениям Российской Федерации об избежании двойного налогообложения

Международные соглашения об устранении двойного налогообложения доходов всегда отличают прибыль от коммерческой деятельности и *особые виды доходов*, для которых устанавливаются *специальные режимы налогообложения*. Применение специальных режимов обусловлено особенностями отдельных видов деятельности в сфере международных экономических отношений. К видам деятельности, которым присуща выраженная специфика, относятся:

- а) международные пассажирские и грузовые перевозки;
- б) инвестиционная деятельность;
- в) международные кредитные отношения;
- г) операции, связанные с извлечением доходов от владения и реализации недвижимого и движимого имущества, расположенного на территории иностранных государств;
- д) реализация авторских прав, патентов и лицензий;
- е) отдельные виды деятельности физических лиц, осуществляемые за пределами страны постоянного местопребывания.

Выделение некоторых видов деятельности в особые группы и создание для них специальных режимов налогообложения осуществляются по разным причинам.

Для *международных перевозок* особый режим вводится не только для того, чтобы двойное и многократное налогообложение доходов перевозчиков не приводило к завышению цен на их услуги, но и в значительной степени в силу того, что национальным налоговым службам чрезвычайно сложно было бы определить долю тех доходов перевозчика, которые связаны с источниками, расположенными на территории отдельных государств.

Особые режимы для *кредитной и инвестиционной деятельности, для доходов от недвижимого имущества, авторских прав и лицензий* устанавливаются как для стимулирования международной активности в этой сфере, являющейся, по сути, и сферой обслуживания международных торговых отношений, так и в силу того, что эти виды деятельности в соответствии с законодательством практически всех развитых стран относятся к так называемым «пассивным видам деятельности» и в соответствии с национальными законодательствами уже имеют особые режимы налогообложения.

Применение к этим видам деятельности универсального режима, используемого в отношении прибыли от коммерческой деятельности, могло бы привести к тому, что, с одной стороны, увеличилась бы себестоимость услуг лиц, осуществляющих эти виды деятельности, а с другой стороны, национальные режимы налогообложения доходов от этих видов деятельности не соответствовали бы режимам, применяемым для деятельности иностранных юридических лиц в тех же сферах. Это приводило бы как к дискриминации иностранных кредиторов, инвесторов, владельцев имущественных и неимущественных прав по сравнению с национальными участниками рынка, так и к серьезному усложнению процедур определения налоговых обязательств, применению различного рода льгот и потребовало бы значительного увеличения издержек налоговых органов по контролю за доходами от таких видов деятельности.

4.2.3. Международные соглашения Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства

Правительством РФ международные соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства были заключены с правительствами Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Республики Молдова, Киргизской Республики, Республики Таджикистан, Украины, Республики Узбекистан.

Все указанные соглашения вступили в силу. В соответствии с этими соглашениями для обеспечения надлежащего исполнения налогового законодательства договаривающиеся стороны обязаны оказывать друг другу *содействие в предотвращении и пресечении нарушения налогового законодательства, в предоставлении информации об изменениях в национальных налоговых системах, обучении кадров и других областях, требующих совместных действий*. Структура этой группы международных соглашений является типовой, эти соглашения относятся к разряду межправительственных.

Основная задача этих соглашений — определение сферы деятельности и важнейших принципов взаимодействия налоговых органов договаривающихся государств. Тексты соглашений содержат следующие статьи: определение терминов, сферы применения соглашений; форма и содержание запросов о содействии, порядок исполнения запросов; содержание информации, предоставляемой налоговыми органами; порядок представления документов и других материалов; порядок передачи информации; соблюдение конфиденциальности; исполнение соглашений; порядок вступления в силу и прекращение действия соглашений.

Статья, содержащая определения терминов, применяемых в соглашениях о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, ограничивается толкованием узкого круга понятий, используемых в соглашениях этого типа: налоговое законодательство, нарушение налогового законодательства, компетентные налоговые органы, запрашивающая и запрашиваемая налоговые службы. Эти соглашения не содержат никаких дополнительных определений налоговых терминов, а также не предусматривают какой-либо процедуры согласования методологических вопросов, связанных с унификацией трактовок категорий, применяемых в национальных налоговых законодательствах договаривающихся сторон.

Для целей соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи понимается:

под «налоговым законодательством» — совокупность юридических норм, устанавливающих виды налогов и порядок их взимания на территории страны и регулирующих отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств. Как видно из определения, термин «налоговое законодательство» имеет расширительную трактовку, объединяя как законы по вопросам налогообложения, так и акты органов исполнительной власти, а также

нормативные акты, издаваемые отдельными министерствами и ведомствами;

под «*нарушением налогового законодательства*» — противоправное действие или бездействие, которое выражается в неисполнении или ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом, за которое установлена юридическая ответственность;

под «*компетентными налоговыми органами*» — государственные налоговые службы. В связи с тем, что к этой категории не отнесены иные органы государственного контроля, такие как служба налоговой полиции, органы по валютному и экспортному контролю, таможенные службы и центральные банки, их взаимодействие по вопросам сотрудничества в сфере налогообложения возможно лишь через национальные налоговые службы;

под «*запрашивающей налоговой службой*» — компетентный налоговый орган стороны, который делает запрос об оказании содействия, а под «*запрашиваемой налоговой службой*» — компетентный орган стороны, который получает такой запрос.

Положения соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи не препятствуют сотрудничеству налоговых органов в соответствии с иными соглашениями, заключаемыми между участниками.

Вопросы сотрудничества по созданию и функционированию компьютерных систем, организации работы с налогоплательщиками, разработке методических рекомендаций по обеспечению контроля, обучению кадров и обмену специалистами не раскрываются в тексте соглашений. Не предусматриваются ни формы, ни объемы, ни рамки, ни источники финансирования этих мероприятий. По существу, соглашения между правительствами стран СНГ о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства регулируют детально лишь одну сферу взаимоотношений договаривающихся сторон — передачу информации, документов и материалов о налогоплательщиках по запросам о содействии. В соглашениях устанавливаются форма и содержание запроса о содействии, порядок его исполнения, содержание предоставляемой информации, порядок предоставления и передачи информации, документов и материалов.

Соглашения предусматривают *письменную форму запроса о содействии* с приложением необходимых для рассмотрения документов, однако оговаривается, что в чрезвычайной ситуации запрос о содействии может быть сделан в устной форме с последующим письменным подтверждением в возможно короткие сроки.

Запрос о содействии должен включать наименования запрашивающей и запрашиваемой налоговых служб, цель, причину запроса, название (имя), адрес налогоплательщиков, в отношении которых делается запрос, краткое изложение сути запроса и связанных с ним юридических обстоятельств с указанием рассматриваемого периода и конкретных видов налогов. В соглашениях устанавливается право налоговой службы затребовать дополнительную информацию по полученному запросу о содействии.

В число обязательных реквизитов и пунктов запросов о содействии *не включается* такой пункт, как *основание для совершаемого запроса*. Иначе говоря, для того чтобы направить другой стране запрос о содействии, не обязательно указывать юридическое основание. Это обстоятельство существенно отличает соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства между странами СНГ от аналогичных соглашений в международной практике.

Порядок исполнения запросов о содействии определяется в соглашениях в общих чертах. Предусмотрено, что компетентные налоговые органы должны оказывать друг другу содействие в соответствии с национальным законодательством и в пределах своей компетенции. Запрашивающая налоговая служба может быть по ее просьбе оповещена о времени и месте проведения действий, осуществляемых для исполнения запроса, а ее представители при дополнительном согласовании могут присутствовать при их проведении.

Если запрос о содействии не может быть выполнен запрашиваемой налоговой службой, она в течение месяца со дня поступления запроса должна в письменном виде уведомить об этом запрашивающую налоговую службу с указанием причин отказа. В исполнении запроса может быть отказано, если его исполнение противоречит национальному законодательству или административной практике запрашиваемой стороны. Все расходы, связанные с исполнением запроса о содействии, на своей территории несет запрашивающая сторона. Статьи, определяющие содержание предоставляемой информации, не включают в себя информацию об имуществе налогоплательщиков и сведения о взаимоотношениях лиц, в отношении которых производится запрос, с другими лицами.

По запросу о содействии запрашиваемая сторона предоставляет национальные нормативные акты, заверенные копии документов и другие материалы, необходимые для выполнения налогового расследования. Оригиналы документов и других материалов могут быть

затребованы в случае, когда заверенных копий этих документов для расследования не достаточно. Передаваемые оригиналы документов и других материалов должны быть возвращены в сроки, согласуемые налоговыми службами. Материалы могут предоставляться в виде компьютеризованной информации с передачей сопутствующей информации, необходимой для толкования этих материалов. В случае необходимости налоговые органы заверяют документы юридических и физических лиц, требуемые для целей налогообложения другой страны. Запросы о содействии, документы и материалы, связанные с ними, передаются в порядке, определяемом по согласованию компетентных налоговых органов сторон. Содействие налоговых органов осуществляется в рамках прямых связей официальных должностных лиц, определяемых руководителями этих органов.

Статьи по соблюдению конфиденциальности содержат положения о том, что информация, касающаяся конкретных налогоплательщиков, является конфиденциальной и обеспечивается режимом защиты в соответствии с национальным законодательством и требованиями компетентного налогового органа запрашиваемой стороны, а также о том, что полученная информация может быть использована сторонами только в целях заключенных соглашений, в том числе для административного и судебного разбирательства. Для иных целей информация может быть использована только с согласия запрашиваемой стороны.

В статьях об исполнении соглашения указывается, что стороны будут стремиться к достижению взаимного согласия и урегулированию спорных вопросов, которые могут возникнуть при толковании или применении соглашений; будут, при необходимости, проводить консультации по вопросам оценки реализации соглашения и целесообразности внесения изменений. Соглашения содержат пункты о возможности заключения дополнительных соглашений по отдельным вопросам. Соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства вступают в силу с момента подписания и прекращают свое действие по истечении шести месяцев со дня, когда одна из сторон сообщит другой стороне в письменной форме о своем намерении прекратить его действие.

РАЗДЕЛ II

ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ. ОСНОВНЫЕ НАЧАЛА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

5.1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах

5.1.1. Конституционные нормы о налогах и сборах

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отмстил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными»¹. Таким образом, Конституция РФ не допускает взимания налогов или сборов на основе указов, постановлений, распоряжений или других актов органов исполнительной власти. Конституционный Суд РФ подчеркнул, что «конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имсет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти»².

¹ По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы: Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

² По делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П, п. 3 // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

Конституция РФ не препятствует субъектам РФ до издания федеральных законов осуществлять собственное правовое регулирование по предметам их совместного с Российской Федерацией ведения, включая установление общих принципов налогообложения и сборов, с тем, однако, что принятый в опережающем порядке акт субъекта РФ после издания федерального закона должен быть приведен в соответствие с ним. Таким образом, субъекты РФ и органы местного самоуправления могут устанавливать собственные налоги и сборы, но лишь в пределах, определенных Конституцией РФ, и с соблюдением основных прав и свобод граждан.

Регулируя налогообложение, субъекты РФ должны руководствоваться требованиями ст. 18 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. В законах субъектов РФ, устанавливающих налоги и сборы, должны учитываться конституционные принципы равенства (ч. 1 ст. 19) и соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (ч. 3 ст. 55).

Установить налог или сбор — не значит только дать ему название, необходимо дать определение в законе существенных элементов налоговых обязательств. Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогообложения. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им установленных обязанностей. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

В соответствии с п. 3 ст. 75 Конституции РФ «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом».

5.1.2. Международные договоры по вопросам налогообложения

В п. 4 ст. 15 Конституции РФ зафиксировано: «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора».

В случае обнаружившегося несоответствия или противоречия между законом и международным договором правоприменительные органы должны применять правила международного договора. Нормы о преимущественной силе международных договоров распространяются на федеральные законы, законы, принимаемые субъектами РФ, другие нормативные акты. Эти нормы касаются всех законов независимо от времени их принятия (до или после заключения международного договора).

Приоритет норм международных договоров над нормами актов законодательства о налогах и сборах РФ подтвержден в ст. 7 НК РФ следующим образом: «Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации». Таким образом, международные договоры по вопросам налогообложения являются составной частью законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Международные договоры РФ, заключаемые на межгосударственном или межправительственном уровне, подлежат ратификации Федеральным Собранием РФ. В связи с тем, что Российская Федерация является правопреемником СССР и признает международные договоры, заключенные СССР, нормы ст. 7 НК РФ распространяются и на такие договоры.

Для целей налогообложения большое значение имеют общие и специальные соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (капитала), о предотвращении уклонения от налогообложения, об обмене информацией.

5.1.3. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации

До вступления в силу части первой НК РФ общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации, виды налогов,

сборов, пошлин и других платежей, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов были определены в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) был принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г., подписан Президентом РФ 31 июля 1998 г. В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (с последующими изменениями) часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., за исключением положений, для которых указанным законом были установлены иные сроки введения в действие. С этой даты утратили силу большинство статей Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», за исключением п. 2, 3 ст. 18 и ст. 19—21, в результате чего до полного вступления в силу части второй НК РФ сохранили силу лишь отдельные нормы этого Закона, в частности, определяющие виды налогов и сборов, подлежащих взиманию на территории РФ. С 1 января 2005 г. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» утратил силу.

Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации представляет собой совокупность актов законодательства, регламентирующих порядок и правила установления, введения, взимания и отмены налогов и сборов на территории Российской Федерации. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации *подразделяется* на законодательство РФ о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. **Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах** состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. **Нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах и сборах** принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также *общие принципы налогообложения и сборов* в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено НК РФ (данная норма вводится в действие со дня введения в действие части второй НК РФ).

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные *отношения по установлению, введению и взиманию* налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Важно подчеркнуть, что до полного введения в действие части второй НК РФ ссылки на положения НК РФ приравнивались к ссылкам на Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и отдельные законы о налогах, устанавливающие порядок уплаты конкретных налогов.

5.1.4. Нормативные правовые акты о налогах и сборах

Нормативные правовые акты о налогах и сборах подразделяются:

- а) на акты федеральных органов исполнительной власти;
- б) на акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

в) акты исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые *не могут изменять или дополнять* законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы *не имеют права издавать* нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается *не соответствующим НК РФ*, если такой акт:

1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные НК РФ;

3) изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ.

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах признаются не соответствующими НК РФ при наличии хотя бы одного из перечисленных обстоятельств.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

В отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, применяются положения, установленные ТК РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ.

5.1.5. Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах

Действие во времени актов законодательства о налогах и сборах определено в ст. 5 НК РФ. Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5. Следует отметить, что официальным опубликованием федеральных законов считается их публикация в «Российской газете», «Парламентской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». Датой официального опубликования закона считается дата первой публикации его полного текста.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры

сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют. Другими словами, указанные акты не могут регулировать отношения, возникшие и имевшие место до издания и вступления в силу этих актов.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Вышеуказанные требования распространяются также на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Действие во времени отдельных актов законодательства о налогах и сборах представлено в табл. 3.

Таблица 3

**Действие во времени отдельных видов актов
законодательства и нормативных правовых актов
о налогах и (или) сборах в Российской Федерации
(в соответствии со ст. 5 НК РФ)**

Виды актов законодательства и нормативных правовых актов	Действие во времени
О налогах	Вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5
О сборах	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5

Окончание табл. 3

Виды актов законодательства и нормативных правовых актов	Действие во времени
Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов Акты о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы	Вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия
О налогах и сборах: устанавливающие новые налоги и (или) сборы; повышающие налоговые ставки; устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения; устанавливающие новые обязанности; иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	Не имеют обратной силы
О налогах и сборах: устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения; устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц	Имеют обратную силу
О налогах и сборах: отменяющие налоги и (или) сборы; снижающие размеры ставок налогов (сборов); устраняющие обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных обязанных лиц; иным образом улучшающие их положение	Могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это

5.2. Основные начала законодательства о налогах и сборах

5.2.1. Принципы налогообложения по Налоговому кодексу РФ

В ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ формулируются отдельные принципы установления налогов и

сборов. Нормы данной статьи имеют существенное значение для системы правового регулирования обложения налогами и сборами, однако подавляющее большинство положений статьи носит декларативный характер или сформулировано излишне кратко. К основным началам законодательства о налогах и сборах отнесены следующие:

«1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц, места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренных настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы так, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)».

В п. 1 ст. 3 НК РФ воспроизведена норма ст. 57 Конституции РФ о том, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и

сборы». Данная норма устанавливает *принцип правового характера налоговых взаимоотношений*. Важно отметить, что словосочетание «каждое лицо» объединяет физических лиц (граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства), а также юридических лиц.

Далее сформулированы *принципы всеобщности и равенства прав налогоплательщиков*, а также необходимость учета возможностей налогоплательщиков по уплате налогов. Принцип всеобщности налогообложения устанавливает обязанность каждого члена общества участвовать в уплате налогов и исключает предоставление индивидуальных льгот и привилегий при уплате налогов. Как нарушение принципа всеобщности налогообложения можно рассматривать практиковавшееся во второй половине 1990-х гг. освобождение от отдельных видов налогообложения (походный налог, взносы в Пенсионный фонд РФ) отдельных категорий государственных служащих (судей, прокуроров, следователей, а также служащих силовых министерств и ведомств), а также предоставление льгот отдельным лицам.

Декларируя «равенство налогообложения», законодатель под этим подразумевает *равенство прав налогоплательщиков, а не обязанность государства устанавливать одинаковое налоговое бремя для всех категорий налогоплательщиков*. Обязывая каждое лицо уплачивать законно установленные налоги и сборы, НК РФ определяет обязанность государства при установлении налогов учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. Следует отметить, что при этом законодатель не упоминает о необходимости учитывать фактическую способность плательщиков нести обязанности по уплате сборов.

В п. 2 ст. 3 НК РФ декларируется *принцип недискриминации* обложения налогами и сборами. Следует обратить внимание на то, что законодатель вводит *запрет на установление любых особых условий налогообложения в зависимости от социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев*. Под «иными подобными критериями», вероятно, следует понимать различия по полу, возрасту, идеологии и т.д. В отношении же формы собственности, гражданства физических лиц и места происхождения капитала вводится запрет только на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, а также налоговых льгот. Другими словами, данная норма НК РФ не запрещает устанавливать различные условия налогообложения, относящиеся к способу определения налоговой базы, налогового периода, допускает различия в порядке и способах исчисления налога или сбора в порядке, способах и сроках уплаты.

Запрет на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности означает, что нельзя устанавливать различные ставки налогов и сборов, а также налоговые льготы для частных коммерческих организаций (паевых, акционерных обществ и товариществ и др.), государственных и муниципальных предприятий и организаций.

Статья 3 НК РФ вводит запрет на установление различных ставок налогов и сборов и налоговых льгот по принципу гражданства, т.е. ставки налогов и сборов не могут отличаться для граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. В зависимости от критерия гражданства недопустимы как предоставление налоговых льгот, так и ограничения в их использовании.

В зависимости от места происхождения капитала не должны устанавливаться различные ставки обложения налогами и сборами, а также предоставляться налоговые льготы или ограничиваться их использование. Доля иностранного капитала в уставном капитале предприятия не может быть основанием для более льготного налогообложения предприятия.

Принцип обоснованности норм налогового законодательства и принцип недопустимости создания препятствий реализации гражданами своих конституционных прав приводятся в п. 3 ст. 3 НК РФ. Законодатель не разъясняет, что понимается под «экономическим основанием» налогов и сборов. Частично этот вопрос раскрывается в ст. 38 НК РФ, определяющей объект обложения налогом или сбором. Обложение налогами и сборами представляет собой ограничение права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ. В соответствии с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

В п. 4 ст. 3 НК РФ сформулирован *принцип единства экономического пространства Российской Федерации*. В соответствии со ст. 74 Конституции РФ в Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей. Следует подчеркнуть, что запрет распространяется не толь-

ко на прямое ограничение свободного перемещения в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) и денежных средств, но и на косвенные ограничения. Данная норма НК РФ фактически вводит запрет: на взимание региональных и местных налогов и сборов за проезд по региональным и местным дорогам, провоз грузов, установление налогов и сборов за право торговли для иногородних граждан и предприятий, зарегистрированных в других регионах, сборов за перечисление денежных средств за пределы какой-либо территории, а также установление таких льгот для местных предприятий, которыми не могли бы воспользоваться предприятия, зарегистрированные в других территориях.

Пункт 5 ст. 3 НК РФ содержит запрет на возложение обязанностей по уплате налогов и сборов, а также иных взносов и платежей, обладающих установленными НК РФ признаками налогов и сборов, не предусмотренных НК РФ, либо установленных в ином порядке, чем это определено в НК РФ, выражает *принцип недопустимости нарушения прав и законных интересов налогоплательщика*. В этой норме закрепляется гарантия обеспечения прав и законных интересов налогоплательщика.

В п. 6 ст. 3 НК РФ формулируется *принцип определенности правил налогообложения*. В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все обязательные элементы налогообложения: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога. В случае если в соответствующем законодательном акте не определен хотя бы один из обязательных элементов налогообложения, такой налог не может считаться установленным и не должен взиматься. Другими словами, акты законодательства о налогах и сборах должны быть точно сформулированными. Акты законодательства о налогах и сборах не должны содержать внутренних противоречий, а также текстуальных и смысловых неясностей. Отдельные акты законодательства о налогах и сборах не должны противоречить друг другу.

В п. 7 ст. 3 НК РФ устанавливается *принцип толкования всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу плательщика налога или сбора*. Фиксация соответствующей нормы представляет собой конкретизацию *принципа определенности правил налогообложения*. Данная норма направлена на обеспечение защиты прав плательщиков налогов и сборов, главным образом права собственности.

5.2.2. Общие условия установления налогов и сборов

К основным началам налогообложения можно отнести также общие условия установления налогов и сборов. *Налог считается установленным* лишь в том случае, когда *определены налогоплательщики и элементы налогообложения*, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Если хотя бы один из элементов налогообложения по конкретному налогу не определен в актах законодательства о налогах и сборах, то такой налог не является законно установленным.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться *налоговые льготы* и основания для их использования налогоплательщиком. Налоговые льготы как элемент налогообложения и основания для их использования налогоплательщиком не отнесены законодателем к обязательным общим условиям установления налога.

Обязательное условие установления сборов — *определение их плательщиков и элементов обложения* применительно к конкретным сборам. Элементами обложения сбором могут быть: объект обложения; облагаемая база, ставка (ставки) сбора, порядок исчисления; порядок и сроки уплаты сбора. Облагаемая база и ставка сбора в принципе могут быть объединены суммой сбора (окладом сбора).

5.2.3. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах

В связи с тем, что в актах законодательства о налогах и сборах содержатся нормы, устанавливающие различные сроки совершения тех или иных действий, для устранения неоднозначности в интерпретации сроков в НК РФ введена ст. 6.1 «Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах». Следует подчеркнуть, что при установлении региональных и местных налогов нельзя устанавливать иной порядок исчисления сроков. В актах законодательства о налогах и сборах срок может быть определен календарной датой, истечением периода времени, указанием события, которое должно неизбежно наступить.

Сроки, определяемые *календарной датой*, обычно устанавливаются для предоставления отчетности. В этом случае в акте законодательства четко указан день для совершения какого-либо действия.

Наиболее часто встречается порядок определения срока *истечением периода времени* (недели, месяца, квартала, полугодия, года и т.д.).

Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующий месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным 3 месяцам, отсчет кварталов ведется с начала года.

Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. При этом месяцем признается календарный месяц. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Для сроков, определяемых истечением периода времени, применяется следующее правило: в случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 ч последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до 24 ч последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

В том случае, когда срок определяется истечением периода времени, действие может быть совершено в течение всего периода.

Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ РФ

6.1. Налоги и сборы

6.1.1. Налог

В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ под **налогом** понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Приведенное определение позволяет сформулировать основные признаки налога, оно указывает на обязательность и индивидуальную безвозмездность платежа, учитывает его форму (денежную) и указывает на цели его взимания.

Под **налогом** понимается *платеж*, т.е. обязательство, исполняемое в денежной форме путем уплаты наличных или путем перечисления безналичных денежных средств.

Указание на то, что налог представляет собой платеж, взимаемый с *организаций и физических лиц*, означает, что обязанности по уплате налога определенного вида могут быть возложены: 1) на организации, 2) на физических лиц, 3) одновременно на организации и физических лиц. Определение не предусматривает возложение обязанности по уплате какого-либо налога на объединение организаций (ассоциацию предприятий и организаций), объединение физических лиц (ассоциацию, профессиональный союз, общину, семью), на часть организации (подразделение, филиал).

Этот платеж является *обязательным*, т.е. он подлежит внесению по воле государственной власти вне зависимости от волеизъявлений и

мнений налогоплательщика. К налоговым отношениям не применяются нормы гражданского законодательства, так как *налоговые отношения не основываются на равенстве сторон*.

Данный платеж является *индивидуально безвозмездным*, т.е. налоговое обязательство (обязательство по внесению платежа) возникает у конкретного лица (физического или юридического), которое обязано лично исполнить соответствующее налоговое обязательство и несет полную ответственность за его неисполнение или ненадлежащее исполнение, и государство или органы местного самоуправления не обязаны предоставлять налогоплательщику никаких компенсаций или услуг взамен этого платежа. Индивидуальная безвозмездность налогового платежа означает, что лицо, уплатив налог, не может претендовать на индивидуально определенное встречное предоставление каких-либо прав, благ или услуг. Как член общества налогоплательщик может получать права, услуги, имущество или иные блага за счет средств, собранных при налогообложении, но такое предоставление не обусловлено уплатой налога конкретным налогоплательщиком.

Налог представляет собой платеж, взимаемый в форме отчуждения *денежных средств*. Другими словами, законодатель не предусмотрел взимание налогов в какой-либо иной форме, кроме денежной.

Отчуждаемые денежные средства *должны принадлежать налогоплательщику либо на праве собственности, либо на праве оперативного управления, либо на праве хозяйственного ведения*. Право собственности, право хозяйственного ведения и право оперативного управления представляют собой институты гражданского права (см. ст. 209, 216, 294, 296 ГК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ для целей налогообложения они имеют то же значение, что и в гражданском законодательстве.

Налоги представляют собой платеж, взимаемый *в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований*. Ограничение целей взимания налогов, установленное законодателем, означает, что к налогам не должны относиться обязательные платежи, взимаемые с иными целями (например, с целями содержания каких-либо отдельных государственных органов).

Давая в НК РФ легальное определение налога, вызывает многочисленные возражения у специалистов. Можно отметить, например, что оно не позволяет выявить различия между налогом и конфискацией. К конфискации в полной мере применимо определение, данное в

п. 1 ст. 8 НК РФ. Трудно также выявить различия между налогом и штрафом за неисполнение налоговых обязательств.

6.1.2. Сбор

В соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ под **сбором** понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Законодатель называет сбор *взносом* в отличие от налога, который назван платежом. В этом подчеркивается разовый характер сбора. Законодатель не устанавливает обязательность *денежной формы* данного взноса.

Этот взнос является *обязательным*, т.е. имущественные отношения, связанные со сборами, основываются *не на равенстве сторон, а на властном подчинении* одной стороны (плательщика) другой (государству). Необходимость внесения сбора определяется волей государственной власти независимо от волсизъявления потенциальных плательщиков сборов.

Уплата сбора представляет собой *одно из условий совершения* в отношении плательщика сбора государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами, должностными лицами *юридически значимых действий*. Уплата сбора дает плательщику право требовать от государственных органов (органов местного самоуправления, иных должностных органов, должностных лиц) совершения определенных действий.

Под государственными органами следует понимать законодательные (представительные) органы власти Российской Федерации, ее субъектов, федеральные и региональные органы исполнительной власти, органы судебной власти, контрольно-надзорные органы Российской Федерации и ее субъектов. К органам местного самоуправления относятся как представительные, так и исполнительные органы муниципальных образований.

Под юридически значимыми действиями понимаются любые действия государственных органов и их должностных лиц, совершаемые в интересах плательщиков сборов. К таким действиям относятся, например, регистрация предприятия, регистрация физического лица в ка-

честве индивидуального предпринимателя, регистрация транспортных средств, выдача определенных документов или предметов. Частным видом совершения юридически значимых действий является предоставление плательщику сбора определенного права, которое может оформляться выдачей лицензии. Перечень видов деятельности, на осуществление которых необходимо иметь лицензии, устанавливается Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»¹.

Следует отметить, что законодатель не указывает на обязательность внесения сбора за счет денежных средств, принадлежащих плательщику сбора на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Другими словами, законодатель *допускает возможность уплаты сбора третьими лицами* (обязанность по уплате налога должны осуществлять сами налогоплательщики).

Приведенное в п. 2 ст. 8 НК РФ определение *не содержит указания на цель* взимания сбора. Если налог может взиматься только в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, то при взимании сборов могут преследоваться и иные цели (например, финансовое обеспечение деятельности отдельного государственного органа).

6.2. Элементы налогообложения

В НК РФ используется термин «элемент налогообложения»². Под элементом обычно понимается составная часть сложного целого. Элементами налогообложения следует считать отдельные нормы законодательства, правила, процедуры, категории, понятия, которые в совокупности определяют условия обложения налогом.

Для всех видов налогов установлены *обязательные* элементы налогообложения (см. п. 1 ст. 17 НК РФ):

¹ СЗ РФ. 2001. № 33 (ч. 1). Ст. 3430.

² В актах судебных органов и публикациях в специальной литературе в схожем значении могут использоваться и такие термины, как: «элементы налогового обязательства», «существенные элементы налогового обязательства» (в постановлениях Конституционного Суда РФ), «элементы налога» (Финансово-кредитный словарь: В 3 т. Т. III / Гл. ред. Н.В. Гуретовский. М.: Финансы и статистика, 1988), «элементы юридического состава налога» (Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000), «элементы закона о налоге» (Евстигнеев Е.И. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2000).

- ✓ объект налогообложения, налоговая база;
- ✓ налоговый период;
- ✓ налоговая ставка;
- ✓ порядок исчисления налога;
- ✓ порядок и сроки уплаты налога.

Налогоплательщики не отнесены НК РФ к «элементам налогообложения», но они, так же как и обязательные элементы налогообложения, должны быть определены в актах законодательства о налоге для того, чтобы налог считался установленным. (См. также 5.22 «Общие условия установления налогов и сборов».)

6.2.1. Объект налогообложения

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ *объектами налогообложения* могут являться «операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога».

Приведенная норма не содержит определения объекта налогообложения, а лишь указывает на те объекты, которые могут выступать в качестве объекта налогообложения. Для того чтобы считаться объектом обложения, объект должен соответствовать двум условиям: 1) он должен иметь либо стоимостную, либо количественную, либо физическую характеристики; 2) с наличием этого объекта у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах должно связывать возникновение обязанности по уплате налогов.

Под стоимостной характеристикой подразумевается то, что этот объект может быть оценен в деньгах¹. Под количественной характеристикой можно понимать такие характеристики, которые выражают внешнюю определенность объекта: его величину, число, объем, степень развития свойств и т.д., т.е. объект может быть измерен. К физическим характеристикам могут быть отнесены особенности, свойства (примерами физических величин являются плотность, вязкость, показатель преломления света и др.), а также технические характеристики (например, мощность двигателя транспортного средства).

¹ К сожалению, в НК РФ, как и во многих других актах законодательства, понятия «стоимость» и «ценность» используются как равнозначные.

Для того чтобы какой-либо объект считался объектом обложения, в актах законодательства о налогах и сборах должно содержаться указание на то, что с наличием этого объекта у налогоплательщика возникают обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, при этом в ст. 38—43 НК РФ устанавливается значение отдельных общих понятий и терминов.

Для целей обложения налогами на имущество под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Для целей обложения налогами операций по реализации товаров (работ, услуг) устанавливается значение следующих понятий (категорий): товар, работа, услуга; реализация товаров (работ, услуг).

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг (в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ):

- 1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- 2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

9) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогообложения налогами на доходы в НК РФ установлены принципы определения доходов, а также приводятся определения дивидендов и процентов.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в РФ или к доходам от источников за пределами РФ в соответствии с главами НК РФ «Налог на прибыль организаций»,

«Налог на доходы физических лиц». Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в РФ либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В аналогичном порядке в указанных доходах определяются доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в РФ, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не признаются дивидендами:

1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Кроме того, для целей налогообложения в НК РФ установлены принципы определения *цены* товаров, работ или услуг (см. 6.3 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг»).

6.2.2. Налоговая база и налоговая ставка

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным, региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России.

Остальные налогоплательщики — *физические лица* — исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. В случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

6.2.3. Налоговый период

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании

которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких *отчетных периодов*, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем **создания организации** признается *день ее государственной регистрации*. При создании организации в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Вышеуказанные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

Указанные правила не применяются в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если имущество, являющееся объектом налогообложения, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

6.2.4. Установление и использование льгот по налогам и сборам

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ.

Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах.

Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

6.2.5. Порядок исчисления налога

Обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган, налогового агента.

НК РФ устанавливает общее правило, в соответствии с которым налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В соответствии с законодательством о налогах и сборах в Российской Федерации обязанность по исчислению суммы конкретного налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет нало-

говой базы, а также срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России). Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

6.2.6. Сроки уплаты налогов и сборов

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменения установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

При уплате налога и сбора *с нарушением срока уплаты* налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает *пени*.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

6.2.7. Порядок уплаты налогов и сборов

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.

Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

При отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу органа местного самоуправления либо через организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Порядок уплаты *федеральных* налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты *региональных и местных* налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Аналогичные правила применяются также в отношении порядка уплаты сборов.

6.3. Принципы определения цены товаров, работ или услуг

Налоговым органам при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов предоставлено право доначислять налог и пени, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг). Такое доначисление налоговые органы могут производить только в случаях, когда им предоставлено право «проверять правильность применения цен по сделкам»¹. Проверять правильность применения цен по сделкам налоговые органы могут лишь в следующих случаях:

- 1) при сделках между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В случаях, когда при проверке правильности применения цен по сделкам установлено отклонение цены товаров, работ или услуг, примененной сторонами сделки, в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

¹ Словосочетание «проверять правильность применения цен по сделкам», использованное в ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения», является не совсем корректным, так как в соответствии со ст. 421 ГК РФ стороны договора свободны в определении условий договора, в том числе и при определении цены товара (работы, услуги).

Налоговый орган при установлении соответствующих отклонений цены по сделке от рыночной цены должен руководствоваться следующими принципами определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При определении рыночной цены и размера отклонения цены сделки от рыночной цены должны учитываться обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, *учитываются скидки*, вызванные:

- ✓ сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- ✓ потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- ✓ истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- ✓ маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- ✓ реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Идентичными товарами признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

Однородными товарами признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих

компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам либо из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется *метод цены последующей реализации*, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижений на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) использу-

ется *затратный метод*, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

При рассмотрении дела суд вправе учесть *любые обстоятельства*, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь вышеперечисленными обстоятельствами.

При реализации товаров (работ, услуг) по *государственным регулируемым ценам (тарифам)*, установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

6.4. Институты, понятия и термины, используемые в актах законодательства о налогах и сборах

Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. В ст. 11 НК РФ установлено значение следующих понятий.

Индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Физические лица — налоговые резиденты РФ — физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Лица (лицо) — организации и (или) физические лица.

Бюджеты (бюджет) — федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ (региональные бюджеты), бюджеты муниципальных образований (местные бюджеты).

Внебюджетные фонды — государственные внебюджетные фонды, образуемые вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ в соответствии с федеральным законодательством.

Источник выплаты доходов налогоплательщику — организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Уведомление о постановке на учет в налоговом органе — документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, при постановке на учет в налоговом органе по иным основаниям, за исключением тех, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Сезонное производство — производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий.

Место нахождения обособленного подразделения российской организации — место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

Место жительства физического лица — адрес (наименование субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством РФ.

Понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

В отношениях, возникающих в связи с ввозом товаров при перемещении товаров через таможенную границу РФ, используются понятия, определенные ТК РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ, а в части, не урегулированной им, — НК РФ.

ВИДЫ НАЛОГОВ И КОМПЕТЕНЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, устанавливаются НК РФ.

До введения в действие глав части второй НК РФ о налогах и сборах, предусмотренных ст. 12—15 части первой НК РФ, ссылки в Налоговом кодексе РФ на положения НК РФ приравнивались к ссылкам на акты законодательства РФ о соответствующих налогах, принятые до дня вступления в силу Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» (до 1 января 2005 г.).

До принятия и вступления в силу (до 1 января 2005 г.) глав части второй НК РФ о налогах и сборах, предусмотренных ст. 12—15 НК РФ, действовали нормы Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определяющие виды налогов и сборов¹.

При применении норм НК РФ следует учитывать, что Федеральным законом от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» полномочия по утверждению форм налоговых деклараций и порядка их заполнения переданы Минфину России. В соответствии со ст. 78 Федерального закона от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, при-

¹ См. также п. 5.1.3.

нятые до вступления в силу данного Федерального закона (например, нормативные правовые акты МНС России, СТК России и др.), действуют впредь до признания их утратившими силу или принятия соответствующих нормативных правовых актов уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

7.1. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»

До 1 января 2005 г. виды налогов и сборов, подлежащие взиманию на территории РФ, устанавливались в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». С 1 января 2005 г. указанный закон утрачивает силу в связи с принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».

К *федеральным* относились следующие налоги и сборы¹:

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) акцизы;
- в) налог на доходы физических лиц;
- г) единый социальный налог;
- е) налог на операции с ценными бумагами;
- ж) таможенная пошлина;
- и) платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в федеральный бюджет, в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и районные бюджеты районов в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами РФ;
- к) налог на прибыль организаций;
- о) государственная пошлина;
- п) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

¹ В связи с исключением, заменой и введением отдельных налогов и сборов в Законе РФ «Об основах налоговой системы» порядок перечисления действующих в настоящее время налогов и сборов не соответствует алфавитному порядку.

р) сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;

ф) водный налог;

х) сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;

ч) налог на добычу полезных ископаемых.

ш) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет или во внебюджетный фонд устанавливались законодательными актами РФ и взимались на всей ее территории.

При исполнении соглашений о разделе продукции, заключенных сторонами в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», взимание федеральных налогов и сборов заменялось разделом произведенной продукции между государством и инвестором. Взимание федеральных налогов и сборов, не заменяемое разделом произведенной продукции между государством и инвестором, осуществлялось в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах с учетом положений названного Федерального закона.

Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливались НК РФ.

К *региональным* налогам субъектов РФ (к налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов) относились следующие налоги:

б) лесной доход;

ж) транспортный налог;

з) налог на игорный бизнес;

и) налог на имущество организаций.

Лесной доход устанавливался законодательными актами РФ и взимался на всей ее территории. При этом конкретные ставки определялись законами республик в составе Российской Федерации или решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области, автономных округов, если иное не было установлено законодательными актами РФ.

К *местным* относились следующие налоги и сборы:

а) налог на имущество физических лиц;

б) земельный налог;

в) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью (с 1 января 2004 г. отменен);

з) налог на рекламу.

В конце 1990-х — начале 2000-х гг. на территориях отдельных субъектов РФ могли взиматься около 20 местных налогов и сборов. С 1 января 2004 г. взимание этих налогов и сборов было прекращено в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

Сумма платежей по налогу на имущество физических лиц зачислялась в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Порядок зачисления поступлений по земельному налогу в соответствующий бюджет определяется законодательством о земле.

Налог на имущество физических лиц и земельный налог устанавливались законодательными актами РФ и взимались на всей ее территории. При этом конкретные ставки этих налогов определяются законодательными актами республик в составе РФ или решениями органов государственной власти краев, областей, автономной области, автономных округов, районов, городов и иных административно-территориальных образований, если иное не было предусмотрено законодательным актом РФ.

Налог на рекламу уплачивали юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию, по ставке, не превышающей 5% стоимости услуг по рекламе. Налог на рекламу мог устанавливаться решениями представительных органов местного самоуправления.

Суммы платежей по местным налогам и сборам зачислялись в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов либо по решению представительных органов местного самоуправления.

Компетенция органов государственной власти в решении вопросов о налогах определялась согласно Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и другим законодательным актам. Органы государственной власти всех уровней были не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.

Актами законодательства РФ о налогах и сборах могло предусматриваться установление *специальных налоговых режимов* (систем налогообложения), в соответствии с которыми вводился особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замена предусмотренной ст. 19—21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской

Федерации» совокупности налогов и сборов одним налогом. Установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относилось к установлению и введению в действие новых налогов и сборов. Случаи и порядок применения специальных налоговых режимов определялись актами законодательства РФ о налогах и сборах.

7.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации по Налоговому кодексу РФ

В соответствии со ст. 13—15 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) региональные налоги;
- 3) местные налоги.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) налог на наследование или дарение;
- 8) водный налог;
- 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 10) государственная пошлина.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Другие элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться *налоговые льготы*, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются НК РФ.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и отмене региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления в Минфин России и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), а также в финансовые органы соответствующих субъектов РФ и территориальные налоговые органы.

Налоговым кодексом РФ устанавливаются *специальные налоговые режимы*, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 «Федеральные налоги и сборы» НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13—15 НК РФ.

Специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся (см. раздел IV):

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

7.3. Изменения в связи с введением в действие отдельных глав части второй Налогового кодекса РФ

Введение в действие отдельных глав части второй Налогового кодекса РФ означало: а) установление нового механизма взимания отдельных видов налогов и сборов в новых условиях; б) отмену ряда старых налогов и сборов; в) введение новых налогов и сборов; г) замену одних видов налогов и сборов другими; д) перераспределение отдельных видов налогов и сборов между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления.

Например, *новый механизм взимания* был установлен для следующих видов налогов и сборов:

а) федеральных: налога на добавленную стоимость; налога на прибыль организаций (прежде взимался налог на прибыль предприятий и организаций); налога на доходы физических лиц (прежде взимался подоходный налог с физических лиц), государственной пошлины и др.;

б) региональных: налога на имущество организаций (прежде взимался налог на имущество предприятий), налога на игорный бизнес, транспортного налога (прежде взимался налог на отдельные виды транспортных средств).

До 2005 г. *взимались* следующие местные налоги: земельный налог; налог на имущество физических лиц; налог на рекламу.

В ходе реформы *были отменены* некоторые налоги и сборы, например: налог с продаж; налог на операции с ценными бумагами; сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний; сбор за пограничное оформление; сбор за парковку автотранспорта; сбор с владельцев собак и др.

Были введены следующие виды налогов:

а) федеральный — единый социальный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

б) региональный — транспортный налог.

С 1 января 2004 г. был введен *новый специальный налоговый режим* — система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Одни виды налогов и сборов заменялись другими: отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд РФ, были преобразованы в федеральный налог на добычу полезных ископаемых. Плата за пользование водными объектами была преобразована в водный налог (взимается с 1 января 2005 г.).

Происходило *перераспределение* отдельных видов налогов и сборов *между различными уровнями государственной власти и местного самоуправления*: федеральные налоги, служившие источниками образования дорожных фондов, зачислявшиеся в эти фонды в порядке, определяемом законодательными актами о дорожных фондах в РФ, заменены региональным транспортным налогом.

УЧАСТНИКИ ОТНОШЕНИЙ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ: ИХ ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

- 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;
- 3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
- 4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, — ФТС России, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации);
- 5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты (далее — сборщики налогов и сборов);
- 6) органы государственных внебюджетных фондов.

8.1. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты

8.1.1. Налогоплательщики и плательщики сборов

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ

возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации).

Налогоплательщики — это российские и иностранные организации, как коммерческие (хозяйственные товарищества, общества, производственные кооперативы и т.д.), так и некоммерческие (фонды, ассоциации, потребительские кооперативы и др.). Организации, не обладающие статусом юридического лица, не признаются налогоплательщиками налогов и (или) сборов (например, профсоюзные организации).

Физическими лицами признаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций *исполняют обязанности* этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более месяца.

8.1.2. Взаимозависимые лица

Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%¹;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Результаты сделок между налогоплательщиками — взаимозависимыми лицами оцениваются с учетом особых норм, установленных в ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» (см. 6.3). Совершение сделок между взаимозависимыми лицами имеет значение для определения налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль предприятий и организаций, по налогу на добавленную стоимость, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

8.1.3. Права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)

Налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;

¹ Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сум излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;

6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять несправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется *административная и судебная защита их прав и законных интересов*. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Налогоплательщики *обязаны*:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тсм налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- 5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- 6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- 7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ;
- 8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;
- 9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели помимо вышеперечисленных обязанностей обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- ✓ об открытии или закрытии счетов — в 10-дневный срок;
- ✓ обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- ✓ обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- ✓ о реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) *несет ответственность* в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством РФ.

8.1.4. Налоговые агенты

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговые агенты имеют *те же права, что и налогоплательщики*, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налоговые агенты *обязаны*:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент *несет ответственность* в соответствии с законодательством РФ.

8.1.5. Сборщики налогов и (или) сборов

В случаях, предусмотренных НК РФ, прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов

и перечисление их в бюджет может осуществляться государственными органами, органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами, должностными лицами и организациями — **сборщиками налогов и (или) сборов**.

Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах.

8.1.6. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законных или уполномоченных представителей, если иное не предусмотрено НК РФ.

Личное участие налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его *права иметь представителя*, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации.

Законными представителями налогоплательщика — физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель *налогоплательщика-организации* осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Уполномоченный представитель *налогоплательщика — физического лица* осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ.

8.2. Государственные органы — участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

8.2.1. Налоговые органы. Их права и обязанности

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба Российской Федерации — ФНС России), и его территориальные органы.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами РФ.

Налоговые органы *вправе*:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и

документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

3) производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или замаскированы;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ;

6) осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России);

7) определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;

10) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

11) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пеней;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

13) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

14) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

15) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ;

16) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- ✓ о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

- ✓ признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

- ✓ ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ;

- ✓ досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

- ✓ взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочер-

них) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступают выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий);

✓ в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Налоговые органы *обязаны*:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- 3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- 6) соблюдать налоговую тайну;
- 7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Помимо обязанностей налоговых органов в НК РФ установлены *обязанности должностных лиц налоговых органов*. Должностными лицами налоговых органов являются лица, занимающие должности в налоговых органах и имеющие следующие классные чины: (чины присваиваются в соответствии с замещаемой должностью, квалификацией и стажем работы):

— действительный государственный советник налоговой службы РФ I ранга;

— действительный государственный советник налоговой службы РФ II ранга;

— действительный государственный советник налоговой службы РФ III ранга;

— государственный советник налоговой службы РФ I ранга;

— государственный советник налоговой службы РФ II ранга;

— государственный советник налоговой службы РФ III ранга;

— советник налоговой службы РФ I ранга;

— советник налоговой службы РФ II ранга;

— советник налоговой службы РФ III ранга;

— советник налоговой службы I ранга;

— советник налоговой службы II ранга;

— советник налоговой службы III ранга;

— референт налоговой службы I ранга;

— референт налоговой службы II ранга;

— референт налоговой службы III ранга.

Лица, которым присвоены классные чины, сохраняют их пожизненно.

Должностные лица налоговых органов *обязаны*:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

В соответствии с п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство РФ по налогам и сборам преобразуется в Федеральную налоговую службу с передачей его функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности, по ведению разъяснительной работы по законодательству РФ о налогах и сборах Министерству финансов РФ. Положения Указа, касающиеся

Министерства РФ по налогам и сборам, вступают в силу после вступления в силу соответствующих федеральных законов.

8.2.2. Таможенные органы

Таможенные органы составляют единую федеральную централизованную систему. Органы государственной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления, общественные объединения не могут вмешиваться в деятельность таможенных органов при осуществлении ими своих функций.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию *налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ* в соответствии с таможенным законодательством РФ, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Должностные лица таможенных органов несут обязанности должностных лиц налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством РФ.

Федеральное министерство, уполномоченное в области таможенного дела, — федеральное министерство, в ведении которого находится федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, и которое осуществляет контроль и координацию деятельности указанной службы, а также функции по нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела, или федеральное министерство, уполномоченное в области финансов, если данное министерство в случаях, установленных указами Президента РФ и принимаемыми в соответствии с ними актами Правительства РФ, осуществляет нормативно-правовое регулирование по отдельным вопросам таможенного дела, но не осуществляет координацию деятельности таможенных органов. В этих случаях федеральное министерство, уполномоченное в области финансов, совместно с федеральным министерством, в ведении которого находится федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, осуществляет в порядке, устанавливаемом Правительством РФ, контроль за исполнением таможенными органами нормативных правовых актов в области таможенного дела. Указанные федеральные министерства *не являются таможенными органами*.

В соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, является Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации.

Федеральным министерством, уполномоченным в области финансов, является Минфин России.

Таможенные органы — федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, и подчиненные ей таможенные органы Российской Федерации, за исключением случаев, когда в НК РФ упоминаются таможенные органы иностранных государств.

Таможенными органами являются:

- 1) федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба Российской Федерации — ФТС России);
- 2) региональные таможенные управления;
- 3) таможни;
- 4) таможенные посты.

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, являлся *Государственный таможенный комитет РФ*. В соответствии с п. 15 и 26 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Государственный таможенный комитет РФ после вступления в силу соответствующего федерального закона преобразован в *Федеральную таможенную службу*, а его функции по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности переданы Министерству экономического развития и торговли РФ.

Создание, реорганизация и ликвидация региональных таможенных управлений и таможен осуществляются федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, а таможенных постов — федеральной службой, уполномоченной в области таможенного дела (ФТС России), по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела (Министерством экономического развития и торговли РФ).

Компетенция конкретных таможенных органов по осуществлению конкретных функций, совершению определенных таможенных операций, а также регион деятельности таможенных органов определяются федеральной службой, уполномоченной в области таможенного дела, по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела. Федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, вправе создавать специализированные таможенные органы, компетенция которых ограничивается отдельными полномочиями для выполнения некоторых функций, возложенных на таможенные органы, либо для совершения таможенных операций в отношении определенных видов товаров.

Региональные таможенные управления, таможни и таможенные посты действуют на основании общих или индивидуальных положений, утверждаемых федеральной службой, уполномоченной в области таможенного дела, по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела. Таможенные посты могут не обладать статусом юридического лица.

В систему таможенных органов также входят не являющиеся правоохранительными органами учреждения, которые находятся в ведении федеральной службы, уполномоченной в области таможенного дела, для обеспечения деятельности таможенных органов.

Таможенные органы выполняют следующие основные *функции*:

1) осуществляют таможенное оформление и таможенный контроль, создают условия, способствующие ускорению товарооборота через таможенную границу;

2) взимают таможенные пошлины, налоги, антидемпинговые, специальные и компенсационные пошлины, таможенные сборы, контролируют правильность исчисления и своевременность уплаты указанных пошлин, налогов и сборов, принимают меры по их принудительному взысканию;

3) обеспечивают соблюдение порядка перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу;

4) обеспечивают соблюдение установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности и международными договорами РФ запретов и ограничений в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу;

5) обеспечивают в пределах своей компетенции защиту прав интеллектуальной собственности;

6) ведут борьбу с контрабандой и иными преступлениями, административными правонарушениями в сфере таможенного дела, пресекают незаконный оборот через таможенную границу наркотических средств, оружия, культурных ценностей, радиоактивных веществ, видов животных и растений, находящихся под угрозой исчезновения, их частей и дериватов, объектов интеллектуальной собственности, других товаров, а также оказывают содействие в борьбе с международным терроризмом и пресечении незаконного вмешательства в аэропортах РФ в деятельность международной гражданской авиации;

7) осуществляют в пределах своей компетенции валютный контроль операций, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу, в соответствии с законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле;

8) ведут таможенную статистику внешней торговли;

9) обеспечивают выполнение международных обязательств Российской Федерации в части, касающейся таможенного дела, осуществляют сотрудничество с таможенными и иными компетентными органами иностранных государств, международными организациями, занимающимися вопросами таможенного дела;

10) осуществляют информирование и консультирование в области таможенного дела, обеспечивают в установленном порядке государственные органы, организации и граждан информацией по таможенным вопросам;

11) проводят научно-исследовательские работы в области таможенного дела.

Таможенные органы находятся в пунктах пропуска через Государственную границу РФ. Другие места нахождения таможенных органов определяются федеральной службой, уполномоченной в области таможенного дела, по согласованию с федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, исходя из объема пассажиро- и товаропотоков, интенсивности развития внешнеэкономических связей отдельных регионов, потребностей транспортных организаций, экспортеров, импортеров, других участников внешнеэкономической деятельности.

Таможенные органы находятся в помещениях, владельцами которых являются непосредственно таможенные органы. Таможенные посты и структурные подразделения таможен могут находиться в помещениях, принадлежащих владельцам складов временного хранения, таможенных складов, магазинов беспошлинной торговли, по согласованию с их владельцами, а также в помещениях участников внешнеэкономической деятельности, осуществляющих регулярные экспортно-импортные поставки товаров.

Таможенные операции по таможенному оформлению товаров и транспортных средств совершаются непосредственно в местах нахождения таможенных органов и их структурных подразделений. По мотивированному запросу заинтересованного лица и с письменного разрешения начальника таможенного органа или лица, им уполномоченного, таможенные операции могут совершаться в других местах. Таможенные органы не препятствуют совершению таможенных операций в местах нахождения товаров и транспортных средств, если это не снижает эффективности таможенного контроля.

Таможенные органы для выполнения возложенных на них функций обладают *полномочиями*:

1) принимать меры, предусмотренные ТК РФ, в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства РФ;

2) требовать документы, сведения, представление которых предусмотрено в соответствии с ТК РФ;

3) проверять у граждан и должностных лиц, участвующих в таможенных операциях, документы, удостоверяющие их личность;

4) требовать от физических и юридических лиц подтверждения полномочий на совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности в области таможенного дела;

5) осуществлять в соответствии с законодательством РФ оперативно-розыскную деятельность в целях выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений, производство неотложных следственных действий и дознания по которым отнесено уголовно-процессуальным законодательством РФ к ведению таможенных органов, выявления и установления лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших, а также обеспечения собственной безопасности;

6) осуществлять неотложные следственные действия и дознание в пределах своей компетенции и в порядке, которые определены уголовно-процессуальным законодательством РФ;

7) осуществлять производство по делам об административных правонарушениях и привлекать лиц к ответственности за совершение административных правонарушений в соответствии с законодательством РФ об административных правонарушениях;

8) использовать в случаях, не терпящих отлагательства, средства связи или транспортные средства, принадлежащие организациям или общественным объединениям (за исключением средств связи и транспортных средств дипломатических представительств, консульских и иных учреждений иностранных государств, а также международных организаций), для предотвращения преступлений в сфере таможенного дела, преследования и задержания лиц, совершивших такие преступления или подозреваемых в их совершении. Имущественный вред, понесенный в таких случаях владельцами средств связи или транспортных средств, таможенные органы возмещают по требованию владельцев средств связи или транспортных средств в порядке, определяемом Правительством РФ;

9) задерживать и доставлять в служебные помещения таможенного органа или в органы внутренних дел РФ лиц, подозреваемых в совершении преступлений, совершивших или совершающих преступления или административные правонарушения в области таможенного дела, в соответствии с законодательством РФ;

10) производить документирование, видео- и аудиозапись, кино- и фотосъемку фактов и событий, связанных с перемещением товаров и

транспортных средств через таможенную границу и осуществлением перевозки, хранения товаров, находящихся под таможенным контролем, совершения с ними грузовых операций;

11) получать от государственных органов, организаций и физических лиц информацию, необходимую для выполнения своих функций, в соответствии с ТК РФ;

12) выносить руководителям государственных органов, организаций, предприятий, общественных объединений, а также гражданам предупреждения в письменной форме с требованиями устранить нарушения таможенного законодательства РФ и контролировать выполнение указанных требований;

13) предъявлять в суды или арбитражные суды иски и заявления:

✓ о принудительном взыскании таможенных пошлин, налогов;

✓ об обращении взыскания на товары в счет уплаты таможенных пошлин, налогов;

✓ в иных случаях, предусмотренных ТК РФ и другими федеральными законами;

14) устанавливать и поддерживать официальные отношения консультативного характера с участниками внешнеэкономической деятельности, иными лицами, деятельность которых связана с осуществлением внешнеэкономической деятельности, и их профессиональными объединениями (ассоциациями) в целях сотрудничества и взаимодействия по вопросам внедрения наиболее эффективных методов осуществления таможенного оформления и таможенного контроля;

15) осуществлять иные полномочия, предусмотренные ТК РФ и иными федеральными законами.

Таможенные органы осуществляют свои функции самостоятельно и во взаимодействии с иными государственными органами. Таможенные органы в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами вправе допускать выполнение отдельных действий, относящихся к их компетенции, другими государственными органами. При выявлении таможенными органами признаков административных правонарушений (преступлений), производство по делам о которых отнесено в соответствии с законодательством РФ к компетенции других государственных органов, таможенные органы обязаны незамедлительно передать информацию об этом соответствующим государственным органам.

За неправомерные решения, действия (бездействие) должностные лица таможенных органов несут дисциплинарную, административную, уголовную и иную ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Таможенные органы возмещают вред, причиненный лицам и их имуществу вследствие неправомерных решений, действий (бездействия) своих должностных лиц и иных работников при исполнении ими служебных или трудовых обязанностей, в соответствии с гражданским и бюджетным законодательством РФ.

Вред, причиненный правомерными действиями таможенных органов и их должностных лиц, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено ТК РФ и иными федеральными законами.

8.2.3. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов

Министерство финансов РФ дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

8.2.4. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, а также их должностных лиц

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники указанных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

8.2.5. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц

Каждый налогоплательщик или налоговый агент имеет право *обжаловать акты* налоговых органов *ненормативного характера*, действия

или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Акты ненормативного характера — это акты, имеющие индивидуальный характер (относящиеся к конкретным налогоплательщикам, налоговым агентам, а не к неопределенному кругу лиц) и содержащие обязательные предписания для налогоплательщиков, налоговых агентов, влекущие определенные юридические последствия. К таким актам относятся постановления о взыскании налога, акт налоговой проверки, требование об уплате налога и др.

Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и их должностных лиц.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшего ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в те же сроки.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее месяца со дня ее получения.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматривают-

ся и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

8.3. Органы внутренних дел

Функции по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями, в соответствии с Законом РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции» выполняли органы налоговой полиции. Со вступлением в силу Федерального закона от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упразднения федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» эти функции были возложены на органы внутренних дел.

В НК РФ установлены следующие полномочия органов внутренних дел. По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам при проведении выездных налоговых проверок убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

8.4. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, является Министерство финансов РФ (Минфин России).

Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной службы по финансовому мониторингу, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Минфин России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, а также Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329.

Минфин России осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

Минфин России осуществляет следующие полномочия:

а) *вносит в Правительство РФ проекты федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ и Правительства РФ и*

другие документы, по которым требуется решение Правительства РФ, по вопросам, относящимся к установленной сфере ведения Министерства финансов РФ и к сферам ведения подведомственных ему федеральных служб, а также проект плана работы и прогнозные показатели деятельности Минфина России;

б) на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства РФ Минфин России *принимает следующие нормативные правовые акты:*

- ✓ порядок формирования отчетности об исполнении федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, бюджетов бюджетной системы РФ и консолидированного бюджета РФ;

- ✓ порядок ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета;

- ✓ порядок применения бюджетной классификации РФ;

- ✓ формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций;

- ✓ форма таможенного приходного ордера, на основании которого производится уплата таможенных пошлин, налогов физическими лицами при перемещении товаров для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд при декларировании товаров;

- ✓ форма акта о результатах совместной выверки расходования денежных средств плательщика, внесенных на счет таможенного органа;

- ✓ акты, определяющие случаи, когда уплата таможенных платежей может обеспечиваться договором страхования;

- ✓ акты, устанавливающие максимальные суммы одной банковской гарантии и максимальные суммы всех одновременно действующих банковских гарантий, выданных одним банком или одной организацией, для принятия банковских гарантий таможенными органами в целях обеспечения уплаты таможенных платежей;

- ✓ порядок и условия включения страховых организаций в реестр страховых организаций, договоры страхования которых могут приниматься в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей;

- ✓ форма требования об уплате таможенных платежей;

- ✓ форма решения о взыскании в бесспорном порядке таможенных платежей за счет денежных средств, находящихся на счетах плательщика в банках;

- ✓ порядок контроля таможенной стоимости товаров и транспортных средств совместно с Министерством экономического развития и торговли РФ;

- ✓ порядок ведения государственной долговой книги РФ и передачи Минфину России информации из государственной долговой книги субъекта РФ и муниципальной долговой книги;
- ✓ порядок формирования государственного регистрационного номера, присваиваемого выпускам государственных и муниципальных ценных бумаг и иных долговых обязательств;
- ✓ отчеты об итогах эмиссии федеральных государственных ценных бумаг;
- ✓ стандарты раскрытия информации о ценных бумагах субъектов РФ или муниципальных ценных бумагах, содержащейся в решении о выпуске ценных бумаг субъектов РФ или муниципальных ценных бумаг и в отчете об итогах эмиссии этих ценных бумаг;
- ✓ форма заявления о государственной регистрации нормативных правовых актов, содержащих условия эмиссии государственных ценных бумаг субъектов РФ и муниципальных ценных бумаг, а также форма представления отчетов об итогах эмиссии указанных ценных бумаг;
- ✓ условия эмиссии и обращения федеральных государственных ценных бумаг и решения об эмиссии отдельных выпусков федеральных государственных ценных бумаг;
- ✓ предельные нормы компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок;
- ✓ нормы расходов по приему и обслуживанию иностранных делегаций и отдельных лиц федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ и федеральными учреждениями;
- ✓ порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- ✓ порядок определения цен на драгоценные металлы, а также изделия из них, закупаемые в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней РФ и реализуемые из него;
- ✓ акт о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении;
- ✓ акты по вопросам регулирования, контроля и надзора в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений;
- ✓ формы и сроки представления отчетности о лотереях;
- ✓ требования финансовой устойчивости страховщиков, а также формы учета и отчетности страховщиков;
- ✓ акты, устанавливающие режим охраны помещений (территории), используемых для осуществления деятельности по изготовлению за-

щищенной полиграфической продукции, требования по учету защищенной полиграфической продукции, а также технические требования и условия изготовления защищенной полиграфической продукции;

✓ регламент работы и состав экспертной комиссии по рассмотрению материалов, представленных для получения лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также на торговлю указанной продукцией;

✓ нормативные правовые акты по другим вопросам в установленной сфере деятельности Минфина России и подведомственных ему федеральных служб, за исключением вопросов, правовое регулирование которых в соответствии с Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ осуществляется исключительно федеральными конституционными законами, федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ;

в) *осуществляет*:

✓ составление проекта федерального бюджета;

✓ утверждение и ведение сводной бюджетной росписи федерального бюджета;

✓ доведение до главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета показателей сводной бюджетной росписи в форме уведомлений о бюджетных ассигнованиях, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования;

✓ ведение учета операций по кассовому исполнению федерального бюджета, составление и представление в Правительство РФ отчетности об исполнении федерального бюджета и консолидированного бюджета РФ;

✓ открытие в Центральном банке РФ и кредитных организациях счетов по учету средств федерального бюджета и иных средств в соответствии с законодательством РФ, установление режимов счетов федерального бюджета;

✓ открытие и ведение лицевых счетов главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

✓ ведение сводного реестра главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

✓ организацию распределения доходов от уплаты федеральных налогов и сборов между уровнями бюджетной системы в соответствии с законодательством РФ;

✓ управление в установленном порядке средствами Стабилизационного фонда РФ;

- ✓ методическое руководство в области бюджетного планирования, направленного на повышение результативности бюджетных расходов;
- ✓ методологическое обеспечение кассового обслуживания органами федерального казначейства бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- ✓ организацию ведения главными распорядителями средств федерального бюджета мониторинга бюджетного сектора;
- ✓ заключение от имени РФ договоров о предоставлении государственных гарантий РФ и договоров обеспечения регрессных требований гаранта;
- ✓ управление в установленном порядке государственным долгом РФ;
- ✓ ведение государственной долговой книги РФ и учет информации о долговых обязательствах, отраженных в соответствующих долговых книгах субъектов РФ и муниципальных образований;
- ✓ выполнение функций эмитента государственных ценных бумаг;
- ✓ государственную регистрацию условий эмиссии и обращения государственных ценных бумаг субъектов РФ и муниципальных ценных бумаг;
- ✓ обеспечение предоставления бюджетных ссуд и бюджетных кредитов в пределах лимита средств, утвержденного федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, и в порядке, установленном Правительством РФ;
- ✓ в установленном порядке ведение переговоров и подписание от имени Правительства РФ многосторонних соглашений с должниками и кредиторами в рамках Парижского клуба;
- ✓ организацию формирования и использования ценностей Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ;
- ✓ утверждение прейскурантов цен на драгоценные камни, закупаемые в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней РФ и реализуемые из него;
- ✓ организацию реализации международной схемы сертификации необработанных природных алмазов;
- ✓ сбор, обработку и анализ информации о состоянии государственных и муниципальных финансов;
- ✓ организацию перечисления межбюджетных трансфертов из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ и муниципальных образований;
- ✓ согласование решений Пенсионного фонда РФ об объемах и структуре размещения средств страховых взносов;
- г) проводит в установленном порядке конкурсы и заключает госу-

дарственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд Минфина России, а также на проведение научно-исследовательских работ для иных государственных нужд в установленной сфере деятельности;

д) обобщает практику применения законодательства РФ и проводит анализ реализации государственной политики в установленной сфере деятельности;

е) осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Минфина России и реализацию возложенных на его функций;

ж) организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение устных и письменных обращений граждан, принятие по ним решений и направление ответов в установленный законодательством РФ срок;

з) обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;

и) обеспечивает мобилизационную подготовку Минфина России, а также контроль и координацию деятельности находящихся в его ведении федеральных служб по их мобилизационной подготовке;

к) организует профессиональную подготовку работников Минфина России, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

л) взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;

м) осуществляет в соответствии с законодательством РФ работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в процессе деятельности Минфина России;

н) осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

Министерство финансов РФ с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности *имеет право*:

✓ запрашивать и получать в установленном порядке сведения, необходимые для принятия решений по отнесенным к компетенции Минфина России вопросам;

✓ учреждать в установленном порядке знаки отличия в установленной сфере деятельности и награждать ими работников Минфина России и находящихся в его ведении федеральных служб, других лиц, осуществляющих деятельность в установленной сфере;

✓ привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к сфере деятельности Минфина России, научные и иные организации, ученых и специалистов;

✓ создавать координационные и совещательные органы (советы, комиссии, группы, коллегии), в том числе межведомственные, в установленной сфере деятельности;

✓ учредить в установленном порядке печатные средства массовой информации для публикации нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности и официальных объявлений, размещения других материалов по вопросам, отнесенным к компетенции Минфина России и подведомственных ему федеральных служб.

Минфин России в установленной сфере деятельности *не вправе* осуществлять функции по контролю и надзору, а также функции по управлению государственным имуществом, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ. Указанные ограничения не распространяются на полномочия министра по управлению имуществом, закрепленным за Минфином России на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросам организации деятельности Минфина России и его структурных подразделений.

При осуществлении правового регулирования в установленной сфере деятельности Минфин России *не вправе* устанавливать не предусмотренные федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ функции и полномочия федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, а также не вправе устанавливать ограничения на осуществление прав и свобод граждан, прав негосударственных коммерческих и некоммерческих организаций, за исключением случаев, когда возможность введения таких ограничений актами уполномоченных федеральных органов исполнительной власти прямо предусмотрена Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами и издаваемыми на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов актами Президента РФ и Правительства РФ.

Минфин России возглавляет министр, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Президентом РФ по представлению Председателя Правительства РФ. Министр финансов РФ несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Минфин России полномочий и реализацию государственной политики в уста-

новленной сфере деятельности. Министр имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Правительством РФ. Количество заместителей министра устанавливается Правительством РФ.

Структурными подразделениями Министерства финансов РФ являются *департаменты* по основным направлениям деятельности Министерства. В состав департаментов включаются *отделы*.

Министр финансов РФ:

- ✓ распределяет обязанности между своими заместителями;
- ✓ утверждает положения о структурных подразделениях Минфина России, о территориальных органах федеральных служб, подведомственных Министерству;
- ✓ в установленном порядке назначает на должность и освобождает от должности работников Минфина России;
- ✓ решает в соответствии с законодательством РФ о государственной службе вопросы, связанные с прохождением федеральной государственной службы в Минфине России;
- ✓ утверждает структуру и штатное расписание Минфина России в пределах установленных Правительством РФ фонда оплаты труда и численности работников, смету расходов на его содержание в пределах утвержденных на соответствующий период ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете;
- ✓ утверждает ежегодный план работы и показатели деятельности подведомственных Минфину России федеральных служб, а также отчет об их исполнении;
- ✓ вносит в Правительство РФ по представлению руководителей подведомственных Министерству финансов РФ федеральных служб проекты положений о федеральных службах, предложения о предельной численности федеральных служб и фонде оплаты труда их работников;
- ✓ вносит в Правительство РФ проекты нормативных правовых актов и другие документы;
- ✓ дает поручения подведомственным Минфину России федеральным службам и контролирует их исполнение;
- ✓ отменяет противоречащие федеральному законодательству решения подведомственных Минфину России федеральных служб, если иной порядок отмены решений не установлен федеральным законом;
- ✓ назначает на должность и освобождает от должности по представлению руководителей подведомственных Минфину России федеральных служб заместителей руководителей федеральных служб, руководителей территориальных органов федеральных служб;

✓ представляет в установленном порядке работников Минфина России и находящихся в ведении Минфина РФ федеральных служб, других лиц, осуществляющих деятельность в установленной сфере, к присвоению почетных званий и награждению государственными наградами РФ;

✓ издает приказы, имеющие нормативный характер, а по оперативным и другим текущим вопросам организации деятельности Минфина России — приказы ненормативного характера.

Финансирование расходов на содержание Министерства финансов РФ осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

Минфин России является юридическим лицом, имеет печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, иные печати, штампы и бланки установленного образца и счета, открываемые в соответствии с законодательством РФ.

Федеральные службы и федеральные агентства, подведомственные Минфину России:

- ✓ Федеральная налоговая служба;
- ✓ Федеральная служба страхового надзора;
- ✓ Федеральная служба финансово-бюджетного надзора;
- ✓ Федеральная служба по финансовому мониторингу;
- ✓ Федеральное казначейство (федеральная служба).

ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

9.1. Общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов

9.1.1. Обязанность по уплате налога или сбора

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора *возлагается на налогоплательщика* и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора *прекращается*:

- 1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- 2) с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ (задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества);
- 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Налогоплательщик обязан *самостоятельно* исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выпол-

нена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов *до-срочно*. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога — основание для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика.

Взыскание налога с организаций производится в *бесспорном порядке*, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, а также характера деятельности налогоплательщика. Взыскание налога с *физического лица* производится в *судебном порядке*.

Обязанность по уплате налога *считается исполненной* налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи государственного органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном

порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Иностранцами организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Аналогичные правила применяются также в отношении сборов.

9.1.2. Взыскание налога (сбора или пени) с юридических лиц

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках. *Взыскание* налога производится по решению налогового органа *путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения* (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но *не позднее 60 дней после истечения срока исполнения* требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее пяти дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ на дату

продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение (распоряжение) на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога.

Инкассовое поручение (распоряжение) подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством РФ. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством РФ. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента или отсутствии информации о счетах налогоплательщика и налогового агента налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

При взыскании налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по счетам налогоплательщика или налогового агента в банках.

Вышеизложенные правила применяются также при взыскании:

- ✓ пени за несвоевременную уплату налога;
- ✓ сбора.

9.1.3. Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента или отсутствии информации о счетах налогоплательщика и налогового агента налоговый орган вправе обратиться взыскание налога за счет иного имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика-организации, налогового агента — организации в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) — организации или налогового агента — организации в банках.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа *путем направления* в течение 3 дней с момента вынесения такого решения соответствующего *постановления* судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации *должно содержать:*

- ✓ фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- ✓ дату принятия и номер решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;
- ✓ наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента — организации, на чье имущество обращается взыскание;
- ✓ резолютивную часть решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации;

✓ дату вступления в силу решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации;

✓ дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа (его заместителем) и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Исполнительные действия должны быть совершены, и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится последовательно в отношении:

✓ наличных денежных средств;

✓ имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

✓ готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

✓ сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

✓ имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

✓ другого имущества.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации обязанность по уплате налога *считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации и погашения задолженности* налогоплательщика-организации или налогового агента — организации за счет вырученных сумм.

В НК РФ особо оговаривается, что должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика-организации или налогового агента — организации, реализуемое в порядке

исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации.

Эти правила применяются также при взыскании пени за несвоевременную уплату налога и сбора, при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора — организации, при взыскании налогов таможенными органами с учетом положений, установленных ТК РФ.

9.1.4. Взыскание налога (сбора или пени) за счет имущества физических лиц

В случае неисполнения налогоплательщиком — *физическим лицом* или налоговым агентом — *физическим лицом* в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе *обратиться в суд с иском о взыскании* налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица подается *в арбитражный суд* (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или *в суд общей юрисдикции* (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя). Исковое заявление может быть подано в соответствующий суд налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица производится в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ или гражданским процессуальным законодательством РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица производится последовательно в отношении:

- ✓ денежных средств на счетах в банке;
- ✓ наличных денежных средств;
- ✓ имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

- ✓ готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

- ✓ сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

- ✓ имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

- ✓ другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица обязанность по уплате налога *считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности* за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица.

Эти правила применяются также при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора и при взыскании пени за несвоевременную уплату налога и сбора.

9.1.5. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридических лиц

При ликвидации юридического лица — организации обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется *ликвидационной комиссией* за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством РФ.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством РФ.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам и сборам (пеням, штрафам) налоговым органом не позднее месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации. Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных налогов и сборов (пеней, штрафов) распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по налогам и сборам (пеням, штрафам) перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами. При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне взысканных налогов или сборов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату налогоплательщику-организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Эти правила применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

При реорганизации юридического лица обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его *правопреемником* (правопреемниками) в следующем порядке. Исполнение

обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам.

На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков. Реорганизация юридического лица *не изменяет сроков исполнения его обязанностей* по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При *слиянии* нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При *присоединении* одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При *разделении* юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При *наличии нескольких правопреемников* доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При *выделении* из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизован-

ному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Сумма налога, излишне уплаченная юридическим лицом до реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником (правопреемниками) обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится в срок не позднее 30 дней со дня завершения реорганизации. Подлежащая зачету в счет исполнения обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по другим налогам указанного юридического лица перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Если реорганизуемое юридическое лицо имеет суммы излишне взысканных налогов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее месяца со дня подачи заявления правопреемником (правопреемниками). При этом сумма излишне взысканного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Эти правила применяются также:

- ✓ в отношении исполнения обязанности по уплате сбора при реорганизации юридического лица;
- ✓ при определении правопреемника (правопреемников) иностранной организации, реорганизованной в соответствии с законодательством иностранного государства;
- ✓ при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

9.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица

Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного *судом* безвестно отсутствующим, исполняется лицом, *уполномоченным* органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. Уполномоченное лицо обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного *судом* недееспособным, исполняется его *опекуном* за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного *судом* недееспособным, обязан уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

Лица, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков и платель-

щиков сборов. Указанные лица при исполнении возложенных на них обязанностей, привлекаемые в связи с этим к ответственности за виновное совершение налоговых правонарушений, не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества лица, признанного соответственно безвестно отсутствующим или недееспособным.

9.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам

Недоимкой признается сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой невозможно в силу причин экономического, социального или юридического характера, *признается безнадежной* и списывается в порядке, установленном:

→ по федеральным налогам и сборам — Правительством РФ;

→ по региональным и местным налогам и сборам — соответственно исполнительными органами субъектов РФ и местного самоуправления.

Эти правила применяются также при списании безнадежной задолженности по пеням.

9.2. Изменение срока уплаты налога (сбора, пени)

9.2.1. Общие условия изменения срока уплаты налога (сбора, пени)

В гл. 9 НК РФ установлены условия и правила изменения сроков уплаты налогов, сборов (в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами) и пеней.

Правила изменения срока уплаты налога применяются также в отношении изменения срока уплаты налога и сбора в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности финансовых органов.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (сумму задолженности).

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном НК РФ, и в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных:

✓ федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год, — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет;

✓ законами субъектов РФ о бюджете, — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих субъектов РФ;

✓ правовыми актами представительных органов муниципальных образований, — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих муниципальных образований.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в следующих формах:

а) отсрочки;

б) рассрочки;

в) налогового кредита;

г) инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора по решению органов, уполномоченных принимать решения об изменении сроков уплаты налога и сбора, может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица (лица, претендующего на такое изменение):

✓ возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

✓ проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;

✓ имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном НК РФ.

9.2.2. Органы, уполномоченные принимать решения об изменении срока уплаты налога (сбора)

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов (далее — уполномоченные органы), являются:

1) по федеральным налогам и сборам — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России) (за исключением налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, государственной пошлины, единого социального залога, а также за исключением федеральных налогов или сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты);

2) по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований (за исключением федеральных налогов или сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты);

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела (ФТС России), или уполномоченные им таможенные органы;

4) по государственной пошлине — органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины;

5) по единому социальному налогу — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России). Решения об изменении сроков уплаты единого социального налога принимаются по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Если в соответствии с законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов изменяются на основании решений федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), в части сумм, подлежащих за-

числению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований.

Если в соответствии с законодательством субъектов РФ региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению в:

- ✓ бюджеты субъектов РФ, — по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;
- ✓ местные бюджеты, — по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

9.2.3. Отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора

Отсрочка по уплате налога или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу *при наличии* хотя бы одного из следующих оснований:

- ✓ причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- ✓ задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- ✓ угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- ✓ если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- ✓ если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер (перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ);
- ✓ иных оснований, предусмотренных ТК РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по первым двум основаниям, на сумму задолженности проценты не на-

числяются, в других случаях на сумму задолженности *начисляются проценты* исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ¹, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. По налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, начисление процентов осуществляется с учетом норм, установленных таможенным законодательством РФ.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие указанных оснований. Копия заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета. По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

При отсутствии обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям причинения заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинанси-

¹ С 17 февраля 2003 г. ставка рефинансирования ЦБ РФ была установлена в размере 18% годовых, с 21 июня 2003 г. — в размере 16%. С 15 января 2004 г. ставка рефинансирования ЦБ РФ — 14%.

рования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством РФ.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

Правила предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

9.2.4. Налоговый кредит.

Инвестиционный налоговый кредит

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до года. Налоговый кредит может быть предоставлен по одному или нескольким налогам.

Налоговый кредит предоставляется при наличии хотя бы одного из оснований:

- 1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- 3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и указанным лицом. Подача и рассмотрение заявления заинтересованного лица о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в порядке и в сроки, предусмотренные для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога.

Если налоговый кредит предоставлен по первым двум основаниям, проценты на сумму задолженности не начисляются. При предоставлении налогового кредита по основанию угрозы банкротства заинтересованного лица в случае единовременной выплаты им налога, проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период договора о налоговом кредите.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита — основание для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения.

Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон. Копия договора о налоговом кредите представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК) представляет собой также изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ИНК может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами (ИНК предоставляется на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом пункте целей);

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов (ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией);

3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению (ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией).

Основания для получения ИНК должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

ИНК может быть предоставлен по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам. ИНК может быть предоставлен на срок от года до пяти лет.

Организация, получившая ИНК, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об ИНК. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен ИНК, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об ИНК.

Если организацией заключено более одного договора об ИНК, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита произво-

дится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В соответствии с п. 3 ст. 66 НК РФ в каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об ИНК) суммы, на которые *уменьшаются* платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об ИНК. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается указанное уменьшение налога, для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

ИНК предоставляется на основании *заявления* организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. Форма договора об ИНК устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о предоставлении ИНК.

Решение о предоставлении организации ИНК принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Договор об ИНК должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен ИНК), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон. Договор об ИНК должен содержать положения, в соответствии с которыми

ми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления ИНК, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления ИНК, включая сроки действия ИНК и ставки процентов на сумму кредита.

Если в течение срока действия договора об ИНК заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого было основанием предоставления ИНК, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об ИНК обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об ИНК исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая ИНК на основании выполнения ею особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получена ИНК в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования ЦБ РФ.

В табл. 4 представлены условия предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога (сбора), налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

**Условия предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога (сбора),
налогового кредита и инвестиционного налогового кредита**

Условия	Отсрочка (рассрочка) по уплате налога (сбора) (ст. 64 НК РФ)	Налоговый кредит (ст. 65 НК РФ)	Инвестиционный налоговый кредит (ст. 66--67 НК РФ)
Категория налогоплательщика	Любым	Любым	Только организациям
Вид налогов и сборов	По всем видам налогов и сборов	По всем видам налогов	Только по налогу на прибыль организаций, региональным и местным налогам
Срок	От 1 до 6 месяцев	От 3 месяцев до 1 года	От 1 года до 5 лет
Заключение договора	Не заключается	Между заинтересованным лицом и соответствующим уполномоченным органом	Между заинтересованным лицом и соответствующим уполномоченным органом
Основания	По всем, указанным в п. 2 ст. 64 НК РФ	Установлены в ст. 65 НК РФ Не связаны с осуществлением инвестиции либо определенных видов деятельности	Установлены в ст. 65 НК РФ Не связаны с осуществлением инвестиции либо определенных видов деятельности
Сумма	В сумме задолженности по уплате налога (сбора)	Определяется в договоре	Определяется в договоре в соответствии с нормами ст. 67 НК РФ
Порядок погашения	Суммы задолженности при отсрочке погашаются единовременно, при рассрочке — поэтапно	Суммы задолженности могут погашаться поэтапно или единовременно в соответствии с условиями договора	Порядок погашения ИНК определен ст. 67 НК РФ
Начисление процентов	На сумму задолженности в зависимости от основания предоставления. По определенным основаниям на сумму задолженности начисляются проценты, равные $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ (кроме случаев, когда проценты не начисляются)	По определенным основаниям на сумму задолженности начисляются проценты по ставке рефинансирования ЦБ РФ (кроме случаев, когда проценты не начисляются)	Всегда начисляются проценты на сумму задолженности Договором устанавливается применение процентов по ставке не менее $\frac{1}{2}$ и не более $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ
Ограничения	Нет	Нет	По суммам, на которые уменьшаются платежи по налогам в отчетном и налоговом периодах (п. 3 ст. 66 НК РФ)

9.2.5. Прекращение действия отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита *прекращается* по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо может быть прекращено до истечения такого срока.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или ИНК прекращается *досрочно* в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно. При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику или плательщику сбора по почте заказным письмом не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сбора в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора о налоговом кредите или договора об ИНК может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

9.3. Требование об уплате налога (сбора)

Требованием об уплате налога признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Требование об уплате налога *должно содержать* сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом по месту его учета. *Форма* требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения требования, указанное требование направляется по почте заказным письмом. Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога, если иное не предусмотрено НК РФ. Требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в 10-дневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

Эти правила применяются в отношении требования об уплате сбора, а также в отношении требования о пересчислении налога, направляемого налоговому агенту.

В случае, если обязанность налогоплательщика или плательщика сборов по уплате налогов и сборов изменилась после направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить налогоплательщику или плательщику сборов уточненное требование.

9.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм

9.4.1. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются НК РФ.

Правила, предусмотренные НК РФ (за исключением приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента — организации, плательщика сбора — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя; ареста имущества), применяются также в отношении способа обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности налоговых органов.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- а) залогом имущества;
- б) поручительством;
- в) пеней;
- г) приостановлением операций по счетам в банке;
- д) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов *обязанность* по уплате налогов и сборов *может быть обеспечена залогом*. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ. При этом предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена *поручительством*. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, *поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность*. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае

уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Пенья начисляется *за каждый календарный день просрочки* исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пенья за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или ИНК не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы *принудительно* за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительно взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке. Способы обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов залогом имущества, поручительством и пеней применяются также в отношении обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов.

Приостановление операций по счетам в банке налогоплательщика-организации, налогового агента — организации, плательщика сбора — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам на-

логоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Приостановление операций по счетам в банке не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации и налогоплательщика — индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком — индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Эти правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налогового агента — организации и плательщика сбора — организации.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. *Полным* арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. *Частичным* арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть применен *только для обеспечения взыскания налога за счет имущества* налогоплательщика-организации. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится *с участием понятых*. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве поня-

тых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности. Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику-организации (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

При производстве ареста составляется *протокол об аресте имущества*. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю).

Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест» и (или) иными федеральными законами.

Решение об аресте имущества *отменяется* уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Эти правила применяются также в отношении ареста имущества:

- ✓ налогового агента — организации;
- ✓ плательщика сбора — организации.

9.4.2. Зачет и возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм

Сумма *излишне уплаченного налога* подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму (за исключением начисления процентов при нарушении налоговым органом сроков возврата, установленных НК РФ). Таможенные органы обязаны в 10-дневный срок сообщить в налоговый орган по месту учета налогоплательщика о всех излишне уплаченных суммах налогов, которые были зачтены в счет предстоящих налогов или были возвращены таможенными органами.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее месяца со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Зачет суммы излишне уплаченного налога *в счет предстоящих платежей* осуществляется на основании *письменного заявления* налогоплательщика по решению налогового органа. Такое решение выносится в течение пяти дней после получения заявления при условии, что эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о вынесенном решении о зачете сумм излишне уплаченного налога не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит *возврату по письменному заявлению* налогоплательщика. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано *в течение трех лет* со дня уплаты указанной суммы. Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата. В случае, если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты начисляются на сумму излишне уплаченного налога, пересчитанную по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится *в валюте РФ*. В случае если уплата налога производилась в иностранной валюте, то суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте РФ по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Эти правила распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов и применяются также в отношении зачета или возврата:

- ✓ *излишне уплаченных сумм сбора и пеней;*
- ✓ *излишне уплаченных сумм налога, поступающих в государственные внебюджетные фонды (при этом органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные в отношении зачета и возврата для налоговых органов).*

Правила, установленные НК РФ в отношении возврата или зачета излишне уплаченных сумм государственной пошлины, применяются с учетом особенностей, установленных гл. 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ.

Сумма излишне взысканного налога (сбора, пени) подлежит возврату налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту). В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании *письменного заявления* налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня

регистрации указанного заявления, а судом — в порядке искового судопроизводства. Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд — в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы.

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее месяца со дня установления этого факта.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога. Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ. Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм — в течение месяца после вынесения такого решения.

Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте РФ.

НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

10.1. Налоговая декларация

Основной документ налоговой отчетности — налоговая декларация. **Налоговая декларация** представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком *по каждому налогу*, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложе-

ния. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации в электронном виде определяется Минфином России.

Налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика.

Налоговые органы *не вправе* требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов. Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

Эти правила не распространяются на декларирование товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации.

Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые *дополнения и изменения* в налоговую декларацию. При этом:

→ если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится *до истечения срока подачи* налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления;

→ если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается *после истечения срока подачи* налоговой декларации, но *до истечения срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо о назначении выездной налоговой проверки;

→ если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается *после истечения срока подачи* налоговой декларации и *срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, либо о назначении выездной

налоговой проверки. Налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

10.2. Налоговый контроль

10.2.1. Формы проведения налогового контроля

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции *посредством*: а) налоговых проверок; б) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; в) проверки данных учета и отчетности; г) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); д) в других формах, предусмотренных НК РФ.

Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определенном по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля *не допускаются* сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

10.2.2. Учет налогоплательщиков.

Идентификационный номер налогоплательщика

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Минфин России вправе определять особенности постановки на учет *крупнейших налогоплательщиков*. Особенности учета иностранных организаций устанавливаются Минфином России. Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются п. 26.4 НК РФ.

Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика *организации и индивидуальных предпринимателей* осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение *заявление о постановке на учет организации* по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, осуществляющими регистрацию сделок с этими видами имущества. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества признается:

- 1) для морских, речных и воздушных транспортных средств — место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- 2) для транспортных средств, не указанных выше, — место государственной регистрации, а при отсутствии такового — место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет в налоговых органах *физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям*, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

Постановка на учет *организации по месту нахождения ее обособленного подразделения* осуществляется на основании заявления, форма которого устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России). При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

Постановка на учет организации в налоговом органе по месту нахождения (регистрации организации) осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц, в порядке, установленном Правительством РФ.

Постановка на учет индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ.

В иных случаях (по месту нахождения имущества, по месту осуществления предпринимательской деятельности) постановка на учет организаций и физических лиц осуществляется в порядке, установленном Минфином России.

При постановке на учет *физических лиц* в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

- ✓ фамилия, имя, отчество;
- ✓ дата и место рождения;
- ✓ место жительства;

- ✓ данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа;
- ✓ данные о гражданстве.

Особенности порядка постановки на учет *иностранных организаций* в зависимости от видов получения доходов устанавливаются Минфином России.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц в течение пяти дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им *уведомления о постановке на учет* в налоговом органе. Формы таких уведомлений устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им *свидетельство о постановке на учет* в налоговом органе. Форма такого свидетельства устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации или физического лица по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также частных нотариусов и адвокатов по месту их жительства в течение пяти дней со дня поступления сведений от органов, осуществляющих соответствующую регистрацию. Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о постановке на учет в налоговом органе по формам, которые устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, и в порядке, который утверждается Минфином России.

Изменения в сведениях об организациях или индивидуальных предпринимателях подлежат учету налоговым органом по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ.

Изменения в сведениях о физических лицах, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, а также о частных нотариусах и об

адвокатах подлежат учету налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых регистрирующими органами, в порядке, утвержденном Минфином России.

Если налогоплательщик изменил место нахождения или место жительства, снятие с учета налогоплательщика осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете:

✓ организации или индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ;

✓ частного нотариуса, адвоката в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Минфином России;

✓ физического лица, не относящегося к индивидуальным предпринимателям, в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, установленном Минфином России.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения или новому месту жительства осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения или прежнему месту жительства налогоплательщика.

В случае ликвидации или реорганизации организации, прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ. В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразделение снятие с учета осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

В случае прекращения полномочий частного нотариуса, прекращения статуса адвоката снятие с учета осуществляется налоговым органом на основании сведений, сообщаемых органами, обязанными сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков (ст. 85 НК РФ), в порядке, утвержденном Минфином России.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения ИНН определяются Минфином России.

На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет *Единый государственный реестр* налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством РФ.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено НК РФ.

Организации — налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для организаций-налогоплательщиков.

В НК РФ установлены обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков.

Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа.

Советы адвокатских палат субъектов РФ обязаны не позднее 30-го числа каждого месяца сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта РФ сведения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты субъекта РФ, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката.

Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния фи-

зических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

Органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения.

Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику, обязаны сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

✓ о фактах замены документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

✓ о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина РФ на территории РФ, в течение трех дней со дня его подачи.

В НК РФ установлены обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк обязан:

а) сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета;

б) выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством РФ, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

10.2.3. Налоговые проверки

Налоговые органы проводят налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только *три календарных года* деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Если при проведении налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, пред-

ставленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Эта проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка *не может продолжаться более двух месяцев* (в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев).

Запрещается проведение налоговыми органами *повторных* выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением установленных требований.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении необходимых для проверки документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора — организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится *выемка* этих документов по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

В НК РФ для осуществления налогового контроля предусмотрены нормы, регламентирующие: а) участие свидетеля для дачи показаний; б) привлечение специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками; в) участие переводчика; г) участие понятых. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм, выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами, а также судебных издержек. Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета РФ.

Доступ должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Должностные лица налоговых органов, проводящие налоговую проверку, могут производить *осмотр* используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещений налогоплательщика, объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия. О производстве осмотра составляется протокол.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или

в помещения (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется *акт*, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в *жилые помещения* помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе *истребовать необходимые для проверки документы* у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит *выемку* необходимых документов. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

О *производстве выемки*, об изъятии документов и предметов составляется *протокол*. Изъятые документы и предметы перечисляются

и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт налоговой проверки*, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки *должны быть указаны* документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган *письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражений* по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки. По истечении указанного сро-

ка в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

10.2.4. Решение о результатах налоговой проверки

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит *решение*:

→ о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

→ об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

→ о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется *требование об уплате недоимки по налогу и пени*.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются

иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных выше требований производства по делу о налоговом правонарушении (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки) может быть основанием для отмены решения налогового органа выносящим налоговым органом или судом.

По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц — налогоплательщиков, виновных в их совершении, производится налоговыми органами в соответствии с административным законодательством РФ и субъектов РФ.

Правила, предусмотренные для производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком (вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки), распространяются также на плательщиков сбора и налоговых агентов.

Отметим, что при проведении проверок могут быть обнаружены факты, свидетельствующие о нарушении лицами, *не являющимися* налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений). В этом случае должностным лицом налогового органа также составляется *акт* установленной формы, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим нарушение законодательства о налогах и сборах. Дальнейший порядок рассмотрения акта, права и обязанности лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, аналогичен вышеизложенному.

10.2.5. Налоговая тайна

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджет-

ного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. К налоговой тайне не относятся сведения:

- 1) разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- 4) предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно:

- ✓ федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России);
- ✓ федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел (МВД России);
- ✓ федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области таможенного дела (ФТС России).

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

10.2.6. Причинение неправомерного вреда налогоплательщику

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении.

Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

11.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение по Налоговому кодексу РФ

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».

Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, а также повторно за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступит, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающийся суммы налога и пени. Привлечение налогового

агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Лицо *считается невиновным* в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Лицо *не может быть привлечено к ответственности* за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

✓ совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общезвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

✓ совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

✓ выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии перечисленных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

✓ совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

✓ совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

✓ иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и

учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Исчисление *срока давности* со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных в ст. 120 и 122 НК РФ. В отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ, исчисление срока давности начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

11.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

11.2.1. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде *денежных взысканий* (штрафов) в установленных НК РФ размерах.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа *подлежит уменьшению* не меньше чем в два раза по сравнению с установленным соответствующей статьей НК РФ размером за совершение налогового правонарушения.

При совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (обстоятельство, отягчающее ответственность), размер штрафа *увеличивается* на 100%.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (*срок давности взыскания санкции*). В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Санкции за совершение налоговых правонарушений приведены в табл. 5.

11.2.2. Взыскание налоговых санкций

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика (иного лица) к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующий налоговый орган обращается с *исковым заявлением* в суд о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае, если налогоплательщик (иное лицо) отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с *исковым заявлением* о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления

Размеры установленных штрафов за совершение отдельных видов налоговых правонарушений (ст. 116—1291 НК РФ)

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер штрафа
1	2	3
Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	116	5 тыс. руб.
Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 дней	116	10 тыс. руб.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	117	10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 3 месяцев	117	20% от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
Нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке	118	5 тыс. руб.
Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения	119	5% от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% от указанной суммы и не менее 100 руб.
Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации	119	30% от суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% от суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня

1	2	3
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения*	120	5 тыс. руб.
Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	120	15 тыс. руб.
Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	120	10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.
Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	122	20% от неуплаченных сумм налога
Деяния, предусмотренные п. 1 ст. 122, совершенные умышленно	122	40% от неуплаченных сумм налога
Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	123	20% от суммы, подлежащей перечислению
Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	125	10 тыс. руб.
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах	126	50 руб. за каждый непредставленный документ

1	2	3
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах	126	5 тыс. руб.
Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля	128	1 тыс. руб.
Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	128	3 тыс. руб.
Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	129	500 руб.
Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	129	1 тыс. руб.
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения	129 ¹	1 тыс. руб.
Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	129 ¹	5 тыс. руб.

* Под *грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения* понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством РФ и арбитражным процессуальным законодательством РФ. Эти правила действуют также в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Дела о взыскании налоговых санкций *по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям* рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ. Дела о взыскании налоговых санкций *по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями*, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве РФ.

11.3. Обязанности банков, виды нарушений банком обязанностей и ответственность за их совершение

11.3.1. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов (сборов) и решений о взыскании налогов и сборов

Банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога (поручение на перечисление налога) в соответствующие бюджеты (всбюджетные фонды), а также решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в порядке очередности, установленной гражданским законодательством. Поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

При предъявлении в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), физическим лицом поручения на перечисление налога течение указанного срока для исполнения

банком поручения на перечисление налога продлевается на время доставки в установленном порядке такого поручения организацией связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи, в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на пять операционных дней.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды).

За неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей банки несут ответственность. Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года — основание для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности. Указанные правила применяются также в отношении обязанности банков по исполнению поручений на перечисление сборов и решений о взыскании сборов.

В НК РФ установлены также *обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков*. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством РФ, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

11.3.2. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение

Санкции за нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, установлены в виде штрафов и пеней (табл. 6).

Размеры установленных санкций за нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (ст. 132—136 НК РФ)

Виды налоговых правонарушений	Статья НК РФ	Размер санкций
Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	132	Штраф 10 тыс. руб.
Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем	132	Штраф 20 тыс. руб.
Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора	133	Пени в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд)	134	Штраф 20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности
Неправомерное неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени	135	Пени в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со ст. 46 НК РФ в банке находится инкассовое поручение налогового органа	135	Штраф 30% от не поступившей в результате таких действий суммы
Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок при отсутствии признаков правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135 ¹ НК РФ	135.1	Штраф 10 тыс. руб.
Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок	135.1	Штраф 20 тыс. руб.

Штрафы, указанные в ст. 132—134 НК РФ, взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному в НК РФ порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения. Пени, указанные в ст. 133 и 135, взыскиваются в порядке, предусмотренном ст. 60 НК РФ.

Административная ответственность за правонарушения в области налогов установлена в ст. 15.3—15.9 и 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (вступил в силу с 1 июля 2002 г.). Административная ответственность, установленная в отношении *должностных лиц*, применяется к лицам, указанным в ст. 2.4 КоАП РФ, *за исключением* граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. Под *должностным лицом* согласно КоАП РФ следует понимать лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т.е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций руководители и другие работники иных организаций, а также лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, несут административную ответственность как должностные лица, если законом не установлено иное.

Нарушение установленного *срока подачи заявления о постановке на учет* в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 МРОТ.

Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ.

Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 3 до 5 МРОТ.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 МРОТ; на должностных лиц — от 3 до 5 МРОТ.

Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа в размере от 5 до 10 МРОТ.

Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ.

Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд) влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 МРОТ.

Осуществление банком или иной кредитной организацией *расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам* влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

✓ искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;

✓ искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

РАЗДЕЛ III

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 21 части второй НК РФ. Глава 21 НК РФ применяется с учетом особенностей, установленных Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».

12.1. Налогоплательщики, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика и объект налогообложения

12.1.1. Налогоплательщики и постановка на учет в налоговом органе

Плательщиками НДС признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Налогоплательщики подлежат *обязательной постановке на учет* в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

12.1.2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на *освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика*, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 1 млн руб.

Освобождение *не предоставляется* организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществлявшим реализацию подакцизных товаров в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС *не применяется* в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- ✓ выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- ✓ выписка из книги продаж;
- ✓ выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- ✓ копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Указанные уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет ими утрачено.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- ✓ документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без

учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн руб.;

✓ уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 1 млн руб. либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение. Сумма НДС за месяц, в котором имело место указанное превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

Сумма НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней:

✓ в случае, если налогоплательщик не представил уведомление и документы, подтверждающие право на освобождение (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения);

✓ в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает установленные ограничения.

Налогоплательщик вправе направить в налоговый орган уведомление и вышеуказанные документы по почте заказным письмом. Днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня направления заказного письма.

Суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету до использования им права на освобождение, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы НДС, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком пос-

ле утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, принимаются к вычету.

12.1.3. Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. В целях п. 21 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

В целях гл. 21 НК РФ *не признаются* объектом налогообложения:

1) операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ (см. 6.2.1);

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного са-

моуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

б) операции по реализации земельных участков (долей в них) (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ введен Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 109-ФЗ).

В целях гл. 21 НК РФ местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

В целях гл. 21 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению;

2) работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории РФ;

3) услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ. Местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя указанных работ (услуг) на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Данное положение применяется при:

✓ передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

✓ оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

✓ предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

✓ сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

✓ оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания перечисленных услуг;

✓ оказании услуг непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

✓ выполнении работ (оказании услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также при лоцманской проводке;

5) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (в части выполнения работ (оказания услуг), не относящихся к вышеперечисленным).

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих работы (оказывающих услуги), не относящихся к вышеперечисленным, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории РФ на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указан-

ного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

В целях гл. 21 НК РФ местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

12.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

В соответствии с п. 1 ст. 149 НК РФ *не подлежит налогообложению НДС* (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Освобождение от налогообложения предоставляется в случаях:

✓ если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве;

✓ если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ.

Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяется освобождение, определяется феде-

ральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином России (Перечень утвержден приказом МИД РФ № 13747, МНС России № БГ-3-06/386 от 13 ноября 2000 г.).

В соответствии с п. 2 ст. 149 НК не подлежит налогообложению НДС реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ:

- ✓ важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- ✓ протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- ✓ технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- ✓ очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях гл. 21 НК РФ к медицинским услугам относятся:

✓ услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;

✓ услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2001 г. № 132);

✓ услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;

- ✓ услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;
- ✓ услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- ✓ услуги патолого-анатомические;
- ✓ услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям (норма применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования);

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

✓ городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). К услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

✓ морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 21 июля 2001 г. № 567);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, билетов лотерей, продаваемых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности¹;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств. К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся:

✓ монеты из драгоценных металлов, являющиеся валютой РФ или валютой иностранного государства (группы государств), отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности;

✓ монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой РФ или валютой иностранного государства (группы государств);

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паях в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения, развития, совершенствования образовательного процесса;

¹ Норма введена в действие с 1 января 2004 г.; до указанной даты в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ освобождались от налогообложения НДС реализация на территории РФ услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуг по техническому обслуживанию, текущему ремонту, капитальному ремонту, санитарному содержанию, управлению эксплуатацией домохозяйства, осуществляемых за счет целевых расходов в домах жилищно-строительных кооперативов, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях (за исключением использования жилья в гостиничных целях и предоставления в аренду).

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и зсмляных работ в зонах расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

- ✓ работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;

- ✓ работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной персподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства РФ уполномоченными им органами государственного управления;

17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

18) товаров, помещенных под таможенный рсжим магазина беспошлинной торговли;

19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмезд-

ной помощи (содействия) РФ в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации». Реализация указанных товаров (работ, услуг) не подлежит налогообложению при представлении в налоговые органы следующих документов:

- ✓ контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ;

- ✓ удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);

- ✓ выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) или получателю безвозмездной помощи (содействия) товары (работы, услуги).

В случае, если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

- ✓ услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культурного инвентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприя-

тий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений; услуги по доставке читателям и присмугу у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуг по распространению входных билетов;

✓ реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

✓ реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

К учреждениям культуры и искусства в целях гл. 21 НК РФ относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лопманская проводка;

24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

В соответствии с п. 3 ст. 149 НК РФ *не подлежат налогообложению НДС на территории РФ следующие операции:*

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 31 марта 2001 г. № 251);

2) реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 22 ноября 2000 г. № 884):

✓ общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

✓ организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов вышеуказанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;

✓ учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются вышеуказанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

✓ лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

3) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

- ✓ привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;

- ✓ размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;

- ✓ открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;

- ✓ осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

- ✓ кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

- ✓ купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);

- ✓ осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;

- ✓ выдача банковских гарантий, а также осуществление банками следующих операций:

- ✓ выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;

- ✓ оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

4) операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии Центрального банка РФ;

6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;

7) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

В целях предоставления освобождения от НДС операциями по страхованию, сострахованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- ✓ страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
- ✓ проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;
- ✓ страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор сострахования от имени и по поручению страховщиков;
- ✓ средства, полученные страховщиком в порядке суброгации, от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;

8) проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;

9) реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением налогоплательщиков, осуществляющих их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку РФ и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком РФ и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка РФ или хранилищах банков);

10) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

11) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

12) передача товаров (выполненных работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;

13) реализация входных билстов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

14) оказание услуг адвокатами, а также оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

15) оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;

16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

18) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

19) проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

20) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания

работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

22) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

23) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир (подп. 22 и 23 п. 3 ст. 149 НК РФ введены Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 109-ФЗ).

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, *подлежащие налогообложению*, и операции, *не подлежащие налогообложению* (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик обязан вести *раздельный учет* таких операций.

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, *вправе отказаться от освобождения* таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использования. Такой отказ (или приостановление) возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Все вышеперечисленные операции (п. 1—3 ст. 149 НК РФ) не подлежат налогообложению при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Освобождение от налогообложения *не применяется* при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ.

При отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

12.1.5. Ввоз товаров на территорию РФ, не подлежащий налогообложению НДС (освобождаемый от налогообложения)

Не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ:

1) товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ (важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков, за исключением солнцезащитных, линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных), а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ; Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 29 апреля 2002 г. № 283);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

10) валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;

11) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ.

12.1.6. Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

1) при выпуске для *свободного обращения* НДС уплачивается в полном объеме;

2) при помещении товаров под таможенный режим *реимпорта* налогоплательщиком уплачиваются суммы НДС, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

3) при помещении товаров под таможенные режимы *транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов* НДС не уплачивается;

4) при помещении товаров под таможенный режим *переработки на таможенной территории* НДС не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;

5) при помещении товаров под таможенный режим *временного ввоза* применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

6) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под та-

моженный режим *переработки вне таможенной территории*, применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

7) при помещении товаров под таможенный режим *переработки для внутреннего потребления* НДС уплачивается в полном объеме.

При вывозе товаров с таможенной территории РФ налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров с таможенной территории РФ в таможенном режиме *экспорта* НДС не уплачивается. Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенные режимы *таможенного склада, свободного склада или свободной таможенной зоны* в целях последующего вывоза этих товаров (в том числе продуктов их переработки) в соответствии с таможенным режимом экспорта;

2) при вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ в таможенном режиме *реэкспорта* уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы НДС возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

3) при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в таможенном режиме *перемещения припасов*, НДС не уплачивается;

4) при вывозе товаров с таможенной территории РФ в соответствии с иными по сравнению с вышеуказанными таможенными режимами освобождение от уплаты НДС и (или) возврат уплаченных сумм НДС не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты НДС, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяется ТК РФ.

В случае, если в соответствии с международным договором РФ *отменены таможенный контроль и таможенное оформление* перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, взимание НДС с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию РФ, осуществляют налоговые органы РФ. *Объектом налогообложения* в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию РФ, включая затраты на их доставку до границы РФ. НДС уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ. Порядок уплаты НДС на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

12.2. Налоговая база

12.2.1. Общий порядок определения налоговой базы

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения НДС, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ и таможенным законодательством РФ.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок НДС налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

12.2.2. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залого-

держателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и ценой приобретения указанной продукции.

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату реализации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Установлены особенности определения налоговой базы:

- ✓ при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии);
- ✓ налогоплательщиками, получающими доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров;
- ✓ при осуществлении транспортных перевозок и при реализации услуг международной связи;
- ✓ при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса;
- ✓ при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ✓ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Налоговая база *увеличивается* на суммы (за исключением сумм, полученных по операциям реализации товаров, работ, услуг, которые не подлежат налогообложению, а также за исключением сумм, полученных от реализации товаров, работ, услуг, местом реализации которых не является территория РФ):

1) авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (за исключением авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, облагаемых по налоговой ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню и в порядке, которые определяются Правительством РФ);

2) полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

3) полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

4) полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-

кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения НДС.

12.2.3. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ с учетом норм гл. 21 НК РФ.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, определяется налоговыми агентами. При этом *налоговыми агентами* признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой НДС, и иных обязанностей, установленные гл. 21 НК РФ.

При предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС.

При реализации на территории РФ конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, налоговая база устанавливается исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой на базе положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), с учетом НДС,

акцизов (для подакцизных товаров). В этом случае налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества.

12.3. Налоговый период и налоговые ставки

12.3.1. Налоговый период

Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежеквартальными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превышающими один миллион рублей, *налоговый период* устанавливается как *квартал*.

Для остальных налогоплательщиков (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) *налоговый период* устанавливается как *календарный месяц*.

12.3.2. Налоговые ставки

Налогообложение производится по *налоговой ставке 0%* при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией вышеуказанных товаров (работ и услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемых российскими перевозчиками, и иных подобных работ и услуг, а также работ и услуги по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем);

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через таможенную территорию РФ;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;

7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительскими или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Реализация указанных товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре РФ. Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяется налогообложение НДС по налоговой ставке 0%, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений (МИД России) совместно с Минфином России. Порядок налогообложения НДС по налоговой ставке 0% устанавливается Правительством РФ (постановление Правительства РФ от 30 декабря 2000 г. № 1033);

8) припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. В целях применения налоговой ставки НДС 0% *припасами* признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания.

Документы, подтверждающие право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0% представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0% одновременно с представлением налоговой декларации по НДС.

Налогообложение производится по *налоговой ставке 10% при реализации:*

1) следующих *продовольственных товаров*: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яйца и яйцепродуктов; масла растительного; маргарина; сахара, включая сахар-сырец; соли; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки (шрот(а), жмыхов); хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия); крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых, семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира); море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных); продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель);

2) следующих *товаров для детей*: трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий (перчаток, варежек, головных уборов); швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе плательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы (за исключением швейных изделий из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика); обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой (малодетской, детской, школьной); кроватей детских; матрацев детских; колясок; тетрадей школьных; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; счет школьных; дневников школьных; тетрадей для рисования; альбомов для рисования; альбомов для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников, тетрадей; касс цифр и букв; подгузников;

3) *периодических печатных изданий*, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за ис-

ключением книжной продукции рекламного и эротического характера; услуг по экспедированию и доставке указанных периодических печатных изданий и книжной продукции; редакционных и издательских работ (услуг), связанных с производством указанных периодических печатных изданий и книжной продукции; услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в указанных периодических печатных изданиях; услуг по оформлению и исполнению договора подписки на указанные периодические печатные издания, в том числе услуг по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки. Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41 утвержден Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10%. В целях применения налоговой ставки НДС 10% под *периодическим печатным изданием* понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. В целях применения налоговой ставки НДС 10% к *периодическим печатным изданиям рекламного характера* относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

4) *следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства*: лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения. Коды видов продукции, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 10%, определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Налогообложение производится по *расчетным налоговым ставкам* (эти налоговые ставки определяются расчетным методом как процентное отношение налоговых ставок 10% или 18% к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки):

✓ при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг):

→ авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ или оказания услуг);

→ полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализо-

ванных товаров (работ, услуг);

→ полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

→ полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения НДС;

✓ при удержании НДС налоговыми агентами;

✓ при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС;

✓ при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки;

✓ в иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

Расчетные налоговые ставки определяются следующим образом:

$$10\% : (100\% + 10\%) \times 100\%;$$

$$18\% : (100\% + 18\%) \times 100\%.$$

Налогообложение производится по *налоговой ставке 18%* в случаях, когда *не применяются* налоговые ставки 0%, 10% и расчетные налоговые ставки.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки 10% и 18%.

По операциям реализации товаров (работ, услуг), по которым применяется налоговая ставка 0% (за исключением припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов), в налоговые органы налогоплательщиком представляется отдельная налоговая декларация.

12.4. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты

12.4.1. Порядок исчисления НДС

Сумма НДС при определении налоговой базы (за исключением налогообложения при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и

определения налоговой базы налоговыми агентами) исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма НДС, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм НДС.

Общая сумма НДС не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Сумма НДС при этом исчисляется *налоговыми агентами* отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением ввоза товаров на таможенную территорию РФ), дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Общая сумма НДС при *ввозе товаров на таможенную территорию РФ* исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в соответствии с порядком определения налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма НДС исчисляется отдельно. При этом общая сумма НДС исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисленных отдельно по каждой из таких налоговых баз.

Сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы НДС, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

12.4.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)

В целях п. 21 НК РФ *моментом определения налоговой базы* в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для

целей налогообложения, если иное не предусмотрено для отдельных операций, является:

1) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, — день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);

2) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, — день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом *оплатой товаров (работ, услуг)* признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя. Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются:

1) поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента);

2) прекращение обязательства зачетом;

3) передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях гл. 21 НК РФ приравнивается к его реализации.

В случае прекращения встречного обязательства покупателя товаров (работ, услуг) по оплате этих товаров (работ, услуг) путем передачи покупателем-векселедателем собственного векселя оплатой указанных товаров (работ, услуг) признается оплата покупателем-векселедателем (либо иным лицом) указанного векселя или передача налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае неисполнения покупателем до истечения срока исковой давности по праву требования исполнения встречного обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день истечения указанного срока исковой давности;
- 2) день списания дебиторской задолженности.

Для отдельных операций момент определения налоговой базы определяется следующим образом.

При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе момент определения налоговой базы определяется как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, дата реализации указанных товаров определяется как день реализации складского свидетельства.

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг момент определения налоговой базы по указанным услугам определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

Моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%, при реализации следующих товаров (работ, услуг):

- ✓ товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников СНГ), вывезенных в таможенном режиме экспорта;

- ✓ работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией вышеуказанных товаров;

- ✓ работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через таможенную территорию РФ;

- ✓ припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

В случае, если полный пакет документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%, не собран на 181-й день считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, транзита, перемещения припасов, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

В целях гл. 21 НК РФ дата выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления определяется как день принятия на учет соответствующего объекта, завершеного капитальным строительством.

В целях гл. 21 НК РФ дата передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом нало-

гообложения НДС, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Принятая организацией *учетная политика* для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.

В случае, если налогоплательщик не определил, какой способ определения момента определения налоговой базы он будет использовать для целей исчисления и уплаты НДС, то моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

Индивидуальные предприниматели в целях гл. 21 НК РФ выбирают способ определения момента определения налоговой базы и уведомляют об этом налоговые органы в срок до 20-го числа месяца, следующего за соответствующим календарным годом.

12.4.3. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС.

Сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма НДС *выделяется отдельной строкой*.

Первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм НДС (при этом на

указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)»):

✓ при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения);

✓ при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика.

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма НДС включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма НДС *не выделяется*.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

12.4.4. Счет-фактура

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению. Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы НДС, предъявленные продавцом.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж:

1) при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения);

2) в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения).

В соответствии с п. 5 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- 7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета НДС, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы НДС;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без НДС;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы НДС;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер грузовой таможенной декларации.

Страна происхождения товара и номер грузовой таможенной декларации указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие

указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

В соответствии с п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В случае, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж утвержден постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

12.4.5. Порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, если иное не установлено положениями гл. 21 НК РФ, *не включаются* в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), за исключением следующих случаев.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, *учитываются в стоимости* таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) для целей взимания НДС.

В случае принятия налогоплательщиком сумм НДС, учтенных в стоимости товаров (работ, услуг), к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, соответствующие суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые НДС, так и освобожденные от налогообложения операции:

✓ учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, *не облагаемых* НДС;

✓ принимаются к вычету — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, *облагаемых* НДС;

✓ принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как *облагаемых* НДС, так и *не подлежащих налогообложению* (освобожденных от налогообложения) операций. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм НДС налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осу-

шествления как облагаемых НДС, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычту не подлежит и в расходы, принимаемые к вычту при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не учитывать в стоимости товаров (работ, услуг) предъявленные ему суммы НДС в те налоговые периоды, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычту.

Банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычту при исчислении налога на прибыль организаций, суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма НДС, полученная ими по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

12.4.6. Налоговые вычеты и порядок их применения

Налогоплательщик имеет право *уменьшить* общую сумму НДС, на *налоговые вычеты* по НДС.

Вычетам подлежат суммы НДС:

1) предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временно ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

✓ товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, за исключением товаров, по которым предъявленные налогоплательщику суммы НДС относятся на затраты по производству и реализации;

✓ товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов про-

изводятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов;

2) уплаченные покупателями — налоговыми агентами. Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели — налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 НК РФ. Налоговые агенты, осуществляющие операции по реализации на территории РФ конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных по этим операциям. Налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных покупателями — налоговыми агентами, могут быть осуществлены при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, и при их приобретении он удержал и уплатил НДС из доходов налогоплательщика;

3) предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг) или уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ для его производственных целей или для осуществления им иной деятельности. Указанные суммы НДС подлежат вычету или возврату налогоплательщику — иностранному лицу после уплаты налоговым агентом НДС, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги) использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему НДС налоговому агенту. Указанные суммы НДС подлежат вычету или возврату при условии постановки налогоплательщика — иностранного лица на учет в налоговых органах РФ. Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов;

4) предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы НДС, уплаченные при выполнении

работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг). Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа;

5) исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализованных на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей. Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа;

6) предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства. Вычеты сумм НДС производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства;

7) исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. Вычеты сумм НДС производятся по мере уплаты в бюджет НДС, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

8) уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. В случае, если в соответствии с гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

9) исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Вычеты сумм НДС производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм НДС, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат, если не установлено иное, только суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством РФ), переданного в счет их оплаты.

При использовании налогоплательщиком-векселедателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) собственного векселя (либо векселя третьего лица, полученного в обмен на собственный вексель) суммы НДС, фактически уплаченные налогоплательщиком-векселедателем при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из сумм, фактически уплаченных им по собственному векселю.

Вычеты сумм НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%. Эти вычеты сумм НДС производятся на основании отдельной налоговой декларации.

12.4.7. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как общая сумма НДС, уменьшенная на

сумму налоговых вычетов (за исключением налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%).

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым НДС по налоговой ставке 0%, определяется по итогам каждого налогового периода, как исчисленная сумма НДС отдельно по каждой такой операции, уменьшенная на сумму налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по налоговой ставке 0%.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму НДС, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой НДС, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления и ввоза товаров на таможенную территорию РФ), подлежит возмещению налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Превышение сумм налоговых вычетов, предусмотренных в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0%, над суммами НДС, исчисляемыми отдельно по каждой такой операции, подлежит возмещению налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Сумма НДС, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма налога исчисляется отдельно. При этом общая сумма налога исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно по каждой из таких налоговых баз.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма НДС, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

12.5. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. Порядок возмещения НДС

12.5.1. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет

Уплата НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС (за исключением ввоза товаров на таможенную территорию РФ), на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы НДС по месту своего нахождения.

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, следующими лицами:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата НДС производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы НДС.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ.

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг, в том числе для собственных нужд) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие НДС ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Сроки и порядок уплаты НДС *при ввозе товаров на таможенную территорию РФ* устанавливаются таможенным законодательством РФ с учетом положений гл. 21 НК РФ.

12.5.2. Порядок возмещения НДС

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения (за исключением выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления и ввоза товаров на таможенную территорию РФ), то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Указанная сумма направляется в течение трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, включая

налоги, уплачиваемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней после проведения зачета сообщают о нем налогоплательщику.

По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами Федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель считая со дня получения указанного решения налогового органа. В случае, если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной трехсот шестидесятой ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Суммы налоговых вычетов в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по налоговой ставке 0% (за исключением товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств), а также суммы НДС, исчисленные и уплаченные отдельно по каждой такой операции, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации и документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%. Возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации, указанных документов.

В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае, если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

В случае, если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) указанное заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В случае наличия у налогоплательщика недоимки и пени по НДС, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае, если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по НДС, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по НДС, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и в связи с реализацией работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня установленного срока (не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой

декларации и документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%) налоговый орган принимает решение о возврате сумм НДС из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день считая со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Акциз — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 22 части второй НК РФ. Глава 22 применяется с учетом особенностей, установленных Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».

13.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

13.1.1. Налогоплательщики и исполнение обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества

Налогоплательщиками акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Организации и иные лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Организации или индивидуальные предприниматели — *участники договора простого товарищества* (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате налога, исчисленного в соответствии с гл. 22 НК РФ.

В целях гл. 22 НК РФ устанавливается, что в качестве лица, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения

акцизами, осуществляемым в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), признается лицо, ведущее дела простого товарищества. В случае, если ведение дел простого товарищества осуществляется совместно всеми участниками простого товарищества, участники договора простого товарищества самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения акцизами, осуществляемым в рамках договора простого товарищества.

Указанное лицо имеет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные НК РФ, в отношении указанной суммы акциза.

Указанное лицо обязано не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК РФ, известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

При полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза лицом, исполняющим обязанности по уплате акциза в рамках простого товарищества, обязанность по уплате акциза остальными участниками договора простого товарищества считается исполненной.

13.1.2. Подакцизные товары

Подакцизными товарами признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%. В целях гл. 22 НК РФ *не рассматривается как подакцизные товары* следующая спиртосодержащая продукция:

✓ лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разливаемые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

✓ препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ, разлитые в емкости не более 100 мл;

✓ парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 270 мл (Федеральным законом от 28 июля 2004 г. № 86-ФЗ в абзаце пятом подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ слова «разлитая в емкости не более 270 мл» заменены на слова «разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно». Данное изменение вступает в силу с 1 января 2006 г.);

✓ подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, волок, ликеро-водочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ;

✓ товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов) (см. 13.6);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин.

Для товаров, перечисленных в п. 7—10, используется общее название «подакцизные нефтепродукты».

13.1.3. Объект налогообложения

Объектам налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача

подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации (за исключением нефтепродуктов¹). *Реализацией подакцизных товаров* в целях гл. 22 НК РФ признаются передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате.

2) оприходованием организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Для целей гл. 22 НК РФ *оприходованием* признается принятие к учету подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

3) получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство. Для целей гл. 22 НК РФ *получением нефтепродуктов* признаются:

- ✓ приобретение нефтепродуктов в собственность;
- ✓ оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);
- ✓ оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);
- ✓ получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

4) передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства. Передача нефтепродуктов иному лицу по поручению собственника приравнивается к передаче нефтепродуктов собственнику;

5) реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной у налогоплательщиков — производителей

¹ В целях гл. 22 НК РФ к подакцизным нефтепродуктам относятся автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин.

указанной продукции, либо с акцизных складов других организаций. *Не признается объектом налогообложения реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации;*

б) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

7) передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров, за исключением операций по передаче нефтепродуктов, собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

8) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением реализации организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья и за исключением реализации денатурированной спиртосодержащей продукции в порядке, установленном Федеральным законом от 22 октября 1999 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»;

9) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для собственных нужд;

10) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

11) передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности

сти участников договора, или разделе такого имущества (за исключением передачи организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства);

12) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачальческой основе (за исключением нефтепродуктов);

13) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

14) первичная реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), происходящих с территории Республики Беларусь и ввезенных на территорию РФ с территории Республики Беларусь.

В целях гл. 22 НК РФ к производству приравняются:

✓ розлив подакцизных товаров, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти;

✓ любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар.

При реорганизации организации права и обязанности по уплате акциза переходят к ее правопреемнику.

13.1.4. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Не подлежат налогообложению акцизами (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья в порядке, установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции». В целях гл. 22 НК РФ *денатурированным этиловым спиртом* признается этиловый спирт, содержащий денатурирующие добавки в концентрации, исключающей возможность использования указанного спирта для производства алкогольной и другой пищевой продукции, изготовленный в соответ-

ствии с утвержденными (согласованными) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти нормативными и техническими документами, прошедший государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенный в Государственный реестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья, или в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ. Этиловый спирт признается денатурированным (освобождается от налогообложения) только при условии, если его денатурация производится на основе этилового спирта в рамках единого технологического процесса на производственных мощностях одной организации (без передачи в ходе этого технологического процесса от одного структурного подразделения организации другому ее структурному подразделению, если организация имеет такие структурные подразделения);

3) реализация организациями денатурированной спиртосодержащей продукции в порядке, установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции». *Спиртосодержащей денатурированной продукцией* признается спиртосодержащая непищевая продукция, содержащая денатурирующие добавки в концентрациях, исключающей возможность использования этой продукции для производства алкогольной и другой пищевой продукции, изготовленная в соответствии с утвержденными (согласованными) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти нормативными и техническими документами, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенная в Государственный реестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья или в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ;

4) реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, а также следующие операции с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта:

✓ оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

✓ получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство;

✓ передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Освобождение указанных операций от налогообложения производится в соответствии со ст. 184 НК РФ «Особенности освобождения от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации» (см. 13.5.2);

5) реализация нефтепродуктов налогоплательщиком;

6) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

Вышеперечисленные операции *не подлежат налогообложению акцизами* (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

13.2. Налоговая база, налоговый период и налоговые ставки

13.2.1. Налоговая база при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров

Налоговая база определяется *отдельно* по каждому виду подакцизного товара.

Налоговая база *при реализации* (передаче, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК РФ) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении ко-

торых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), *без учета* акциза, НДС, — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен *без учета* акциза, НДС, — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Налоговая база определяется как объем полученных (оприходованных) нефтепродуктов в натуральном выражении *по следующим объектам налогообложения*:

а) оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), полученис нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

б) получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство.

Налоговая база при передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, определяется как объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении.

Налоговая база при продаже конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, а также при первичной реализации подакцизных товаров, происходящих и ввезенных с территории Республики Беларусь, определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), *без учета* акциза, НДС — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.

13.2.2. Увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров

При реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, определенная налогоплательщиком налоговая база *увеличивается*:

1) на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных:

✓ в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, дата реализации которых определяется как день оплаты;

✓ на пополнение фондов специального назначения;

✓ в счет увеличения доходов;

✓ в виде процента (дисконта) по векселям;

✓ в виде процента по товарному кредиту;

2) на суммы, иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров.

Вышеуказанные суммы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в валюту РФ по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их фактического получения.

13.2.3. Особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Если налогоплательщик не ведет раздельного учета, определяется единая налоговая база по всем операциям реализации (передачи) и (или) получения подакцизных товаров. При этом суммы, на которые должна быть увеличена налоговая база, включаются в эту единую налоговую базу (за исключением налоговой базы по операциям с подакцизными нефтепродуктами, признаваемыми объектом налогообложения акцизами).

13.2.4. Налоговый период и налоговые ставки

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по следующим *налоговым ставкам* (табл. 7):

Таблица 7

Ставки акцизов в 2004 г.

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения
Этиловый спирт из всех видов сырья, в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья	19 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	146 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% до 25% включительно (за исключением вин)	108 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин)	76 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих)	95 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 л
Вина (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л

Продолжение табл. 7

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5% до 8,6% включительно	1 руб. 75 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	6 руб. 28 коп. за 1 л
Табачные изделия: Табак трубочный	620 руб. 00 коп. за 1 кг
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	254 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	15 руб. 00 коп. за 1 шт
Сигариллы	170 руб. 00 коп. за 1000 шт
Сигареты с фильтром	65 руб. 00 коп. за 1000 шт + + 8%, но не менее 20% от отпускной цены*
Сигареты без фильтра, папиросы	28 руб. 00 коп. за 1000 шт + + 8%, но не менее 20% от отпускной цены*
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	15 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	153 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Бензин автомобильный с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 т

* Отпускной ценой признается стоимость реализованных (переданных) сигарет, папирос, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» (см. 6.3), без учета акциза и НДС.

Окончание табл. 7

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 т
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 т
Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 т
Прямогонный бензин	0 руб. 00 коп. за 1 т

13.3. Порядок исчисления акциза и налоговые вычеты

13.3.1. Порядок исчисления акциза

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены *твердые (специфические)* налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены *адвалорные (в процентах)* налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены *комбинированные* налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как:

→ произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении;

→ соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми объектом налогообложения, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом по

разным налоговым ставкам. Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами, признаваемыми объектом налогообложения, определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Если налогоплательщик не ведет раздельного учета по объектам налогообложения акцизами, сумма акциза по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

13.3.2. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров

Дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров.

При оприходовании организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), а также при получении нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, датой совершения операции признается дата оприходования произведенных нефтепродуктов.

По операциям получения нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство, датой получения нефтепродуктов признается день совершения соответствующей операции.

При передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику это-

го сырья и материалов, не имеющему свидетельства, датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов.

Дата реализации (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада определяется как день завершения действия режима налогового склада. При обнаружении недостачи указанной продукции дата ее реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти).

13.3.3. Сумма акциза, предъявляемая продавцом покупателю

Налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья (материалов)) соответствующую сумму акциза, за исключением следующих операций с нефтепродуктами:

- ✓ оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- ✓ получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением случаев:

- ✓ реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ;
- ✓ реализации нефтепродуктов.

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения акцизами, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

При реализации (передаче) подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара. При этом на ярлыках товаров и ценниках,

выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ соответствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

13.3.4. Порядок отнесения сумм акциза

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком *при реализации* подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком *по операциям передачи* подакцизных товаров, признаваемым объектом налогообложения акцизами, а также *при их реализации на безвозмездной основе*, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при реализации подакцизных товаров, у покупателя учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости указанных подакцизных товаров.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), относятся собственником давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов) на стоимость подакцизных товаров, произведенного из указанного сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), за исключением случаев передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, для дальнейшего производства подакцизных товаров.

Не учитываются в стоимости приобретенного, ввезенного на территорию РФ или переданного на давальческой основе подакцизного товара и подлежат вычету или возврату в порядке, предусмотренном гл. 22 НК РФ, суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении указанного товара, суммы акциза, подлежащие уплате при ввозе на таможенную территорию РФ или предъявленные собственнику давальческого сырья (материалов) при передаче подакцизного товара, используемого в качестве сырья для производства других подакцизных това-

ров. Указанное положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

Кроме того, установлены особенности учета сумм акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами.

13.3.5. Налоговые вычеты и порядок их применения

Налогоплательщик акциза имеет право *уменьшить* сумму акциза по подакцизным товарам, определенную в соответствии с порядком исчисления акциза, на налоговые вычеты по акцизам.

В соответствии с п. 2 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов). В случае безвозвратной утери указанных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в процессе их хранения, перемещения и последующей технологической обработки суммы акциза также подлежат вычету. При этом вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров.

Вычеты сумм акциза, указанные в п. 2 ст. 200 НК РФ, в отношении подакцизных товаров, вывезенных в режиме экспорта за пределы территории РФ, осуществляются при наличии документального подтверждения таможенными органами факта вывоза соответствующих подакцизных товаров с таможенной территории РФ и не распространяются на вывоз товаров для переработки вне таможенной территории РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 200 НК РФ при передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на таможенную территорию РФ, выпущенного в свободное обращение (за исключением нефтепродук-

тов), а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов) при его производстве.

В соответствии с п. 4 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. Вычеты сумм акциза, указанные в п. 4 ст. 200 НК РФ, производятся при представлении налогоплательщиками платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового, произведенного из пищевого сырья по ценам, включающим акциз. При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, исчисленную по формуле:

$$C = [(A \times K) : 100\%] \times O,$$

где C — сумма акциза, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина;

A — налоговая ставка за 1 литр стопроцентного (безводного) этилового спирта;

K — крепость вина;

O — объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится за счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщиков после уплаты налога на прибыль организаций.

Налоговые вычеты, предусмотренные п. 1—4 ст. 200 НК РФ, производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза,

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение.

В случае оплаты подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других товаров, третьими лицами, налоговые

вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

В случае, если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары, по которым на территории РФ уже был уплачен акциз, налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм акциза, указанные в п. 1—4 ст. 200 НК РФ, производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. В случае, если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других реализованных (переданных) подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором проведена его уплата продавцам.

В соответствии с п. 5 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них. Вычеты сумм акциза, указанные в п. 5 ст. 200 НК РФ, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров.

В соответствии с п. 6 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок либо при приобретении специальных региональных марок, по подакцизным

товарам, подлежащим обязательной маркировке. Вычеты, указанные в п. 6 ст. 200 НК РФ, производятся при окончательном определении налогоплательщиком суммы акциза, подлежащей уплате при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ либо по реализованным (переданным) подакцизным товарам.

В соответствии с п. 7 ст. 200 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам, на сумму акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров. Налоговые вычеты, указанные в п. 7 ст. 200 НК РФ, производятся после отражения в учете операций по реализации подакцизных товаров.

В соответствии с п. 8 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и (или) свидетельство на оптовую реализацию, и (или) свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство. Данные вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:

1) копии договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;

2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов. Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяются Минфином России. В случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур, отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации.

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, *вычетам не подлежат*. В целях гл. 22 НК РФ реализацией нефтепродуктов в розницу признается отпуск нефтепродуктов посредством топливораздаточных колонок.

В соответствии с п. 9 ст. 200 НК РФ при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе и (или) смешении, вычетам

подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком по следующим операциям:

- ✓ оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- ✓ получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство;

- ✓ передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Данные вычеты производятся при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих факт передачи нефтепродуктов в производство: накладная на внутреннее перемещение, накладная на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборная карта, акт приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, акт списания в производство и др.

В соответствии с п. 10 ст. 200 НК РФ вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию РФ. Для подтверждения права на вычет акциза, уплаченного при ввозе на таможенную территорию РФ, налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

- 1) контракт (его копию) на приобретение импортируемых нефтепродуктов;

- 2) грузовую таможенную декларацию (ее копию);

- 3) платежные документы, подтверждающие факт оплаты акциза при выпуске в свободное обращение на территории РФ ввезенных нефтепродуктов.

Вычет сумм акциза, уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ, производится после оприходования ввезенных подакцизных нефтепродуктов.

13.3.6. Сумма акциза, подлежащая уплате

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, определяется по итогам каждого налогового периода как умень-

шенная на предусмотренные налоговые вычеты сумма акциза, определяемая в соответствии с порядком исчисления акциза.

Сумма акциза, подлежащая уплате *при ввозе* на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиками, осуществляющими *первичную реализацию подакцизных товаров, происходящих и ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза без таможенного оформления* (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве), определяется в соответствии с общим порядком исчисления акциза.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде *превышает* сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз *не уплачивает*.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами, подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами, совершенным в отчетном налоговом периоде, подлежит вычету из общей суммы акциза в следующем налоговом периоде в первоочередном по сравнению с другими налоговыми вычетами порядке.

13.3.7. Сумма акциза, подлежащая возврату

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов *превышает* сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения акцизами, по итогам налогового периода полученная разница подлежит *возмещению* (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии со следующими правилами.

Суммы указанного превышения направляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, на уплату пени, погашение недоимки,

сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета (бюджетов территориальных дорожных фондов) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из $\frac{1}{360}$ -й ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Суммы налоговых вычетов в отношении *реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта*, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров. Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления указанных документов. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. В случае, если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения. В случае, если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решение об отказе и (или) соответствующее заключение не представ-

лено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней. Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае, если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется. Если у налогоплательщика отсутствуют недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и (или) иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров (работ, услуг) через таможенную границу РФ по согласованию с таможенными органами либо возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня установленного срока налоговый орган принимает решение о возврате сумм акциза из соответствующего бюджета (бюджета территориального дорожного фонда) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат сумм акциза осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, если указанное решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков на сумму акциза, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из $1/360$ -й ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

13.4. Сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами

Уплата акциза при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами, в отношении *нефтепродуктов* производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров — *спирта этилового из всех видов сырья, спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции, пива, табачной продукции, автомобилей легковых и мотоциклов* — производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Акциз по *подакцизным товарам* (за исключением нефтепродуктов) уплачивается по месту производства таких товаров, а по алкогольной продукции уплачивается по месту ее реализации (передачи) с акцизных складов, за исключением реализации (передачи) на акцизные склады других организаций.

При совершении операций с *нефтепродуктами*, уплата суммы акциза производится налогоплательщиком по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли налога, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) указанным обособленным подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по налогоплательщику.

Исчисление сумм акциза, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

В случае, если указанные операции осуществляются налогоплательщиком через свои обособленные подразделения, расположенные на территории одного субъекта РФ и на одной территории с головным подразделением, сумма акциза может определяться налогоплательщи-

ком централизованно и уплачиваться по месту нахождения головного подразделения.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для налогоплательщиков, осуществляющих реализацию алкогольной продукции с акцизных складов оптовой торговли, а также для налогоплательщиков осуществляющих реализацию нефтепродуктов, установлены иные сроки представления налоговых деклараций.

13.5. Особенности налогообложения акцизами подакцизных товаров при их перемещении через таможенную границу РФ

13.5.1. Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ

При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров в таможенном режиме *экспорта* за пределы таможенной территории РФ акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ в порядке, предусмотренном НК РФ. Указанный порядок применяется также при помещении товаров под таможенные режимы *таможенного склада, свободного склада или свободной таможенной зоны* в целях их (в том числе продуктов их переработки) последующего вывоза в соответствии с таможенным режимом экспорта за пределы таможенной территории РФ;

2) при вывозе товаров в таможенном режиме *реэкспорта* за пределы таможенной территории РФ уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

3) при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ в соответствии с *иными* по сравнению с вышеуказанными таможенными режимами освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм акциза *не производится*, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

При перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты акциза, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяется в соответствии с ТК РФ.

При вывозе подакцизных товаров с территории РФ на территорию иностранных государств *при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления* порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ, в том числе на основе двусторонних соглашений с правительствами указанных иностранных государств.

13.5.2. Особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ

От налогообложения акцизами *освобождаются* операции по реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим *экспорта*, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, а также следующие *операции с нефтепродуктами*, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта:

- ✓ оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- ✓ получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство;

- ✓ передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Освобождение указанных операций от налогообложения акцизами производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ в таможенном режиме экспорта.

Налогоплательщик *освобождается* от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) и (или) передаче подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), произведенных из давальческого сырья, помещенных

под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ при представлении в налоговый орган поручительства банка в соответствии со ст. 74 НК РФ или банковской гарантии. Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления в порядке и сроки, которые установлены п. 7 ст. 198 НК РФ, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ.

В части акциза, приходящегося на нефтепродукты, в дальнейшем помещенные под таможенный режим экспорта, реализованные за пределы территории РФ, налогоплательщик *освобождается* от уплаты акциза, начисленного по таким операциям, как:

- ✓ оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- ✓ получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство;

- ✓ передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза по указанным операциям при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случае непредставления в порядке и в сроки, которые установлены пунктом 7 ст. 198 НК РФ, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных нефтепродуктов, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

При уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика поручительства банка (банковской гарантии) уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Возмещение сумм акциза производится в порядке, предусмотренном ст. 203 НК РФ (см. 13.3.7).

13.5.3. Документы, подтверждающие факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ

При вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров представляются следующие документы:

1) контракт (копия) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров. В случае, если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с контрагентом.

В случае, если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, осуществляет собственник давальческого сырья и материалов, налогоплательщик представляет в налоговые органы договор между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара и контракт (копию контракта) между собственником давальческого сырья и контрагентом. Указанный порядок также распространяется на экспорт нефтепродуктов, акциз по которым был исчислен при передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, осуществляет иное лицо по договору комиссии либо иному договору с собственником давальческого сырья, налогоплательщик — производитель этих товаров из давальческого сырья представляет в налоговые органы наряду с договором между собственником подакцизного товара, произведенного из давальческого сырья, и налогоплательщиком о производстве подакцизного товара договор комиссии, договор

поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) между собственником этих подакцизных товаров и лицом, осуществляющим их поставку на экспорт, а также контракт (копию) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт, с контрагентом.

Указанный порядок также распространяется на экспорт нефтепродуктов, акциз по которым был исчислен при передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства;

2) платежные документы и выписка банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке.

Если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет комиссионера (поверенного, агента) в российском банке.

Если экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и материалов, осуществляет собственник указанных товаров, налогоплательщик — производитель этих товаров из давальческого сырья и материалов представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление всей выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет собственника подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья и материалов, в российском банке.

При поступлении выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика или собственника этих подакцизных товаров от третьего лица в налоговые органы наряду с платежными документами и выпиской банка (их копиями) представляются договоры поручения по оплате за экспортируемые подакцизные товары, заключенные между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей платеж.

В случае, если незачисление валютной выручки от реализации подакцизных товаров на территорию РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством РФ о валютном регу-

лировании и валютном контроле, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территорию РФ;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ (далее — пограничный таможенный орган).

При вывозе нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ трубопроводным транспортом представляется полная грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза нефтепродуктов.

При вывозе нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, в третьи страны представляется грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза нефтепродуктов;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через границу РФ.

При вывозе нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ налогоплательщиком в налоговые органы представляются копии следующих документов:

✓ поручения на отгрузку экспортируемых нефтепродуктов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничного таможенного органа;

✓ коносамента на перевозку экспортируемых нефтепродуктов, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ.

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов за пределы таможенной территории РФ, могут не представляться в случае вывоза нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом.

При вывозе нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта в железнодорожных цистернах для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ налогоплательщиком в налоговые органы представляются копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов за пределы таможенной территории РФ, с отметками пограничного таможенного органа.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения, уплаченные суммы акциза подлежат возмещению налогоплательщику.

При непредставлении или представлении в неполном объеме вышеперечисленных документов, подтверждающих факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ, которые должны быть представлены в налоговые органы по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя), по указанным подакцизным товарам акциз уплачивается в порядке, установленном гл. 22 НК РФ в отношении операций с подакцизными товарами на территории РФ.

13.5.4. Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

- 1) при выпуске подакцизных товаров для свободного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления акциз уплачивается в полном объеме;
- 2) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 3) при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли,

свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;

4) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных ТК РФ;

5) при помещении подакцизных товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

При перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты акциза, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяется в соответствии с ТК РФ.

В случае, если в соответствии с международным договором Российской Федерации с иностранным государством *отменяется таможенный контроль и таможенное оформление* перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, порядок взимания акциза по подакцизным товарам, происходящим из такого государства или выпущенным в свободное обращение на его территории и ввозимым на территорию РФ, устанавливается Правительством РФ.

13.5.5. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, — как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Таможенная стоимость подакцизных товаров, а также подлежащая уплате таможенная пошлина определяются в соответствии с НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров.

Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. В аналогичном порядке налоговая база определяется также в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

13.5.6. Порядок исчисления и уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ

Сумма акциза по подакцизным товарам при ввозе на территорию РФ, в отношении которых установлены *твердые (специфические)* налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и исчисленной налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ, в отношении которых установлены *адвалорные (в процентах)* налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма акциза по ввозимым на территорию РФ подакцизным товарам, в отношении которых установлены *комбинированные* налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как:

→ произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

→ соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ соответствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений гл. 22 НК РФ.

13.6. Особенности налогообложения акцизами алкогольной продукции

13.6.1. Объект налогообложения при реализации алкогольной продукции

Для целей гл. 22 НК РФ **алкогольной продукцией** признаются спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

Объектом налогообложения *признается* реализация организация-ми с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной у налогоплательщиков — производителей указанной продукции, либо с акцизных складов других организаций. *Не признается* объектом налогообложения реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации.

13.6.2. Особенности применения налоговых ставок в отношении алкогольной продукции

Налогообложение осуществляется по *действующим налоговым ставкам акцизов* (см. 13.2.4):

- ✓ алкогольной продукции, ввозимой на таможенную территорию РФ;
- ✓ при реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта до 9% включительно вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих;
- ✓ при реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, за исключением реализации указанной продукции на акцизные склады других организаций и акцизные склады, являющиеся структурными подразделениями налогоплательщиков — производителей алкогольной продукции.

При реализации налогоплательщиками — производителями алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% на акцизные склады, за исключением акцизных складов, являющихся

структурными подразделениями налогоплательщиков — производителей алкогольной продукции, налогообложение осуществляется:

✓ в отношении алкогольной продукции, за исключением вин, по налоговым ставкам *в размере 20% действующих налоговых ставок*;

✓ в отношении вин, за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, по налоговым ставкам *в размере 35% действующих налоговых ставок*.

При реализации оптовыми организациями с акцизных складов алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, за исключением реализации указанной продукции на акцизные склады других оптовых организаций или на акцизные склады, являющиеся структурными подразделениями налогоплательщиков — оптовых организаций, а также алкогольной продукции, ввозимой на таможенную территорию РФ, налогообложение осуществляется:

✓ в отношении такой алкогольной продукции, за исключением вин, по налоговым ставкам *в размере 80% действующих налоговых ставок*;

✓ в отношении вин, за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, по налоговым ставкам *в размере 65% действующих налоговых ставок*.

Размер авансового платежа по акцизам, уплачиваемого при приобретении акцизных либо региональных специальных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке, устанавливается Правительством РФ и *не может превышать 1% установленной ставки акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 25%.*

13.6.3. Налоговые режимы в отношении алкогольной продукции

Хранение, транспортировка и поставка (передача) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему оптовую или розничную реализацию, алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, производимой на территории РФ, осуществляются в соответствии с условиями режима налогового склада.

В период нахождения алкогольной продукции под действием режимов налогового склада указанная продукция *не считается реализованной* и в отношении этой продукции не возникает обязательство по уплате акциза.

Под режимом налогового склада понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговыми органа-

ми в соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ¹, в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на акцизный склад до момента ее отгрузки (передачи) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему оптовую или розничную реализацию.

Под действием режима налогового склада находятся территория, на которой расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также расположенные вне этой территории специально учреждаемые акцизные склады для хранения этой продукции и акцизные склады оптовых организаций. Хранение указанной продукции до ее отгрузки (передачи) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему оптовую или розничную реализацию, в иных местах, за исключением акцизных складов и транспортных средств при перевозке в режиме транспортировки, запрещается.

Момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада покупателям либо своему структурному подразделению, осуществляющему ее оптовую или розничную реализацию, считается *моментом завершения действия режима налогового склада*. При освобождении алкогольной продукции от акциза в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах моментом завершения действия режима налогового склада в отношении таких товаров является дата вступления в силу соответствующего акта или иная указанная в нем дата.

Алкогольная продукция, находящаяся под действием режима налогового склада, хранится под контролем налогового органа в специально выделенных обустроенных помещениях.

Акцизные склады учреждаются организациями, признаваемыми налогоплательщиками акцизов, при наличии соответствующего разрешения, выдаваемого в порядке, определяемом законодательством РФ, регулирующим производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

При нахождении алкогольной продукции на акцизных складах с ней могут производиться исключительно операции по обеспечению сохранности, контролю качества, маркировке, а также по подготовке ее к продаже и транспортировке.

¹ В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Порядок хранения алкогольной продукции, находящейся под действием режима налогового склада, устанавливается Минфином России.

Уплата акциза при реализации (передаче) алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций производится исходя из фактической реализации (передачи) за истекший налоговый период:

- ✓ не позднее 25-го числа отчетного месяца (авансовый платеж) — по алкогольной продукции, реализованной с 1-го по 15-е число включительно отчетного месяца;

- ✓ не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным, — по алкогольной продукции, реализованной с 16-го по последнее число отчетного месяца.

Акциз по алкогольной продукции уплачивается по месту ее реализации (передаче) с акцизных складов, за исключением реализации (передачи) на акцизные склады других организаций.

Налогоплательщики, осуществляющие деятельность по реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовой торговли, представляют налоговые декларации не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

13.7. Особенности налогообложения акцизами операций с нефтепродуктами

13.7.1. Нефтепродукты как объект налогообложения акцизами

В целях гл. 22 НК РФ **нефтепродуктами** признаются:

- ✓ автомобильный бензин;
- ✓ дизельное топливо;
- ✓ моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

- ✓ **прямогонный бензин.** Для целей гл. 22 НК РФ под **прямогонным бензином** понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного. **Бензиновой фракцией** является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 °С при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.

Для целей гл. 22 НК РФ **оприходованием** признается принятие к учету подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов).

13.7.2. Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- ✓ производство нефтепродуктов — свидетельство на производство;
- ✓ оптовую реализацию нефтепродуктов — свидетельство на оптовую реализацию;
- ✓ оптово-розничную реализацию нефтепродуктов — свидетельство на оптово-розничную реализацию;
- ✓ розничную реализацию нефтепродуктов — свидетельство на розничную реализацию.

В случае осуществления организацией и индивидуальным предпринимателем операций по оптовой или оптово-розничной реализации нефтепродуктов, произведенных ими из собственного сырья (в том числе из подакцизных нефтепродуктов) либо полученных в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов (в зависимости от осуществляемого вида деятельности), указанному лицу выдается свидетельство на оптовую реализацию или свидетельство на оптово-розничную реализацию. При этом свидетельство на производство организациям и индивидуальным предпринимателям не выдается.

В свидетельстве указываются:

- ✓ наименование налогового органа, выдавшего свидетельство;
- ✓ полное и сокращенное наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), местонахождение организации (место жительства индивидуального предпринимателя) и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией (индивидуальным предпринимателем) видов деятельности по операциям с нефтепродуктами;
- ✓ идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- ✓ вид деятельности и марки (номенклатура) нефтепродуктов;
- ✓ реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на производственные мощности, и местонахождение указанных мощностей;
- ✓ реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению нефтепродуктов, и местонахождение указанных мощностей;
- ✓ местонахождение и количество стационарных топливораздаточных колонок, реквизиты документов, подтверждающих право соб-

ственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на стационарные топливораздаточные колонки;

✓ реквизиты договора на оказание услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки с организацией, осуществляющей эту переработку (при наличии указанного договора);

✓ срок действия свидетельства (до одного года);

✓ условия осуществления указанных видов деятельности;

✓ регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи.

Порядок выдачи свидетельства определяется Минфином России.

Свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям при соблюдении следующих требований:

1) свидетельство на производство — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов;

2) свидетельство на оптовую реализацию — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов, и (или) при наличии договора на оказание услуг по переработке принадлежащей данному налогоплательщику сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, и (или) при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);

3) свидетельство на оптово-розничную реализацию — при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества)

мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарных топливораздаточных колонок и (или) при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);

4) свидетельство на розничную реализацию — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по хранению и отпуску со стационарных топливораздаточных колонок нефтепродуктов (за исключением моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей) и (или) мощностей (помещений) по хранению и реализации моторных масел.

Налоговый орган обязан выдать свидетельство (уведомить заявителя об отказе в выдаче свидетельства) не позднее 30 дней с момента представления налогоплательщиком заявления о выдаче свидетельства и представления копий предусмотренных документов. Уведомление направляется налогоплательщику в письменной форме с указанием причин отказа. Для получения свидетельства налогоплательщик представляет в налоговый орган заявление о выдаче свидетельства и сведения о наличии у него необходимых для осуществления заявленного вида деятельности мощностей, и копии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на указанные мощности (копии документов, подтверждающих право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления закрепленным за ним имуществом).

Для получения свидетельства на оптовую реализацию организация или индивидуальный предприниматель — собственник сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки вместо документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов, может представить в налоговый орган заверенную копию договора на оказание услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки. Указанная отметка

проставляется при предоставлении в налоговый орган по месту нахождения этой организации копии договора на оказание услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки.

Свидетельства выдаются также организации или индивидуальному предпринимателю, обратившимся с заявлением о выдаче соответствующего свидетельства, при наличии мощностей, необходимых для получения свидетельств, в собственности организации, в которой организация или индивидуальный предприниматель, обратившиеся с заявлением о выдаче свидетельства, владеют более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества. В этом случае организация или индивидуальный предприниматель, обратившиеся с заявлением о выдаче свидетельства, представляют в налоговый орган документы, подтверждающие права организации на владение, пользование и распоряжение указанным имуществом, и документы, подтверждающие владение указанной выше долей (соответствующим количеством голосующих акций) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации.

Налоговые органы *приостанавливают* действие свидетельства в случаях:

- ✓ невыполнения организацией или индивидуальным предпринимателем положений действующего законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты акцизов;

- ✓ непредставления организацией или индивидуальным предпринимателем — покупателем (получателем) подакцизных нефтепродуктов в течение трех последовательных налоговых периодов реестров счетов-фактур, представляемых в налоговые органы в соответствии со ст. 201 «Порядок применения налоговых вычетов» гл. 22 НК РФ. В указанном случае приостанавливается действие свидетельства организации или индивидуального предпринимателя — покупателя (получателя) подакцизных нефтепродуктов;

- ✓ использования технологического оборудования по производству, хранению и реализации нефтепродуктов, не оснащенного контрольными приборами учета их объемов, а также оснащенного вышедшим из строя контрольным и учетно-измерительным оборудованием, нарушения работы и условий эксплуатации контрольного и учетно-измерительного оборудования, установленного на указанном технологическом оборудовании.

В случае приостановления действия свидетельства налоговый орган обязан установить срок устранения нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства. Указанный срок не может превышать шести месяцев. В случае, если в установленный срок нарушения не были устранены, свидетельство *аннулируется*.

Организация или индивидуальный предприниматель, имеющие свидетельство, обязаны уведомить в письменной форме налоговый орган, выдавший свидетельство, об устранении ими нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства. Налоговый орган, выдавший свидетельство, принимает решение о возобновлении его действия и сообщает об этом в письменной форме организации или индивидуальному предпринимателю, имеющим свидетельство, в течение трех рабочих дней после проверки устранения нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства, и принятия решения о возобновлении действия свидетельства.

Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

Налоговые органы *аннулируют* свидетельство в случаях:

- ✓ представления организацией или индивидуальным предпринимателем соответствующего заявления;
- ✓ передачи организацией или индивидуальным предпринимателем выданного в установленном порядке свидетельства иному лицу;
- ✓ завершения реорганизации организации, если в результате реорганизации данная организация утратила право собственности на мощности, заявленные при получении свидетельства;
- ✓ завершения реорганизации организации в форме выделения или разделения;
- ✓ изменения наименования организации (изменения фамилии, имени, отчества индивидуального предпринимателя);
- ✓ изменения места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя);
- ✓ прекращения права собственности на весь объем мощностей, указанных в свидетельстве.

В случаях аннулирования свидетельства, а также в случае утраты организацией или индивидуальным предпринимателем свидетельства организация или индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о получении нового свидетельства.

Налоговый орган, выдавший свидетельство, обязан уведомить организацию или индивидуального предпринимателя о приостановлении действия или об аннулировании соответствующего свидетельства в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

13.7.3. Налоговые посты

Налоговые органы по решению руководителя налогового органа вправе создавать постоянно действующие налоговые посты у налогоплательщика.

Под **налоговым постом** в целях гл. 22 НК РФ понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговым органом, выдавшим свидетельство, в целях проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов.

Организация налогового поста осуществляется на основании решения руководителя налогового органа, выдавшего свидетельство.

Налогоплательщик обязан по письменному требованию налогового органа предоставить помещение с ограниченным доступом, оборудованное программно-техническими средствами, позволяющими осуществлять сбор и систематизацию информации для целей налогообложения по установленным Минфином России формам. Сотрудники налоговых органов, осуществляющие мероприятия налогового контроля, на основании решения руководителя налогового органа имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения и на территории организаций, осуществляющих производство и (или) реализацию нефтепродуктов.

Налоговые посты выполняют следующие функции:

- 1) обеспечение контроля за соответствием объемов сырья, поступившего для производства нефтепродуктов, фактическим объемам произведенных из этого сырья нефтепродуктов;
- 2) обеспечение контроля за соответствием объемов фактического производства и реализации нефтепродуктов данным учета налогоплательщика и данным, отраженным налогоплательщиком в налоговых декларациях;
- 3) проведение сверки объемов реализации нефтепродуктов на основании данных учета и отчетности налогоплательщика с объемами фактически отгруженных партий нефтепродуктов;
- 4) проведение сверки соответствия фактических остатков нефтепродуктов, находящихся в складских помещениях и (или) в резервуарах налогоплательщика, данным учета налогоплательщика;
- 5) проверку свидетельств, предъявленных покупателем (покупателями) нефтепродуктов, в том числе по запросу налогоплательщика, у которого создан налоговый пост.

При осуществлении вышеуказанных функций сотрудники налоговых органов не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщика. В случае нарушения указанного положения данные сотрудники налоговых органов несут административную, уго-

ловную и иную ответственность в порядке, установленном законодательством РФ.

Порядок функционирования постоянно действующих налоговых постов определяется Минфином России.

13.7.4. Особенности исчисления и отнесения сумм акциза по нефтепродуктам

При совершении операций с *подакцизными нефтепродуктами* применяется следующий порядок.

При *реализации* нефтепродуктов сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком, в расчетных документах и счетах-фактурах *не выделяется*.

При *передаче* организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), лицам — собственникам этого сырья и материалов, не имеющим свидетельства, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком, предъявляется к оплате собственнику давальческого сырья и материалов. В расчетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза *выделяется отдельной строкой*.

При совершении операций с подакцизными нефтепродуктами сумма акциза *учитывается* в следующем порядке:

1) сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям оприходования организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов, получения нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, включается в стоимость подакцизных нефтепродуктов. Исчисленная сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, относится у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

2) сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям передачи организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, включается собственником нефтепродуктов в стоимость подакцизных нефтепродуктов. Исчисленная сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, относится у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

3) сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям получения нефтепродуктов организацией или индивидуальным пред-

принимателем, имеющими свидетельство, в случае передачи подакцизных нефтепродуктов лицу, имеющему свидетельство, в стоимость передаваемых подакцизных нефтепродуктов не включается. Сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по таким операциям в случае передачи подакцизных нефтепродуктов лицу, не имеющему свидетельства, включается в стоимость передаваемых подакцизных нефтепродуктов. Исчисленная сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, относится у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Указанные суммы акциза, отнесенные на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, при представлении документов, подтверждающих право на применение налоговых вычетов по акцизам и (или) подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза, подлежат корректировке в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций и вычету на момент предоставления указанных документов.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, представляют налоговые декларации не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, представляют налоговые декларации не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль организаций — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2002 г. на основании гл. 25 части второй НК РФ. Налог на прибыль организаций введен Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Этот налог заменил прежде взимавшийся налог на прибыль предприятий и организаций¹.

14.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

14.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

¹ О системе налогообложения прибыли до 1 января 2002 г. См.: *Неров А.В.* Налоги и международные соглашения России. М.: Юрист, 2000. С. 343—417.

Прибылью в целях гл. 25 НК РФ признается:

- ✓ для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- ✓ для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- ✓ для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

14.1.2. Налоговая база

Налоговой базой для целей гл. 25 НК РФ признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от основной налоговой ставки (24%), определяется налогоплательщиком отдельно. Налогоплательщик ведет раздельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщика в целях гл. 25 НК РФ учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитываются, если иное не предусмотрено НК РФ, исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 (см. 6.3).

Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), если иное не предусмотрено гл. 25.

Для целей определения налоговой базы рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них НДС и акцизов).

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен *убыток* — отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с гл. 25 НК РФ, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается *равной нулю*.

При исчислении налоговой базы *не учитываются* в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Налогоплательщики, являющиеся организациями игорного бизнеса, а также организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности. При этом расходы организаций, занимающихся игорным бизнесом, в случае невозможности их разделения определяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Аналогичный порядок распространяется на организации, перешедшие на уплату налога на вмененный доход, а также на организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности.

Налогоплательщики, применяющие в соответствии с НК РФ специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

В НК РФ установлены особенности определения налоговой базы:

- по банкам;
- страховщикам;
- негосударственным пенсионным фондам;
- профессиональным участникам рынка ценных бумаг;
- операциям с ценными бумагами;
- операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

Порядок формирования налоговой базы переходного периода установлен в ст. 10 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ.

14.2. Доходы для целей налогообложения

14.2.1. Порядок определения и классификация доходов

К доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Для целей гл. 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными *безвозмездно*, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с

возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов.

В целях гл. 25 НК РФ суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

14.2.2. Доходы от реализации

В целях гл. 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков либо доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями гл. 25 НК РФ.

14.2.3. Внереализационные доходы

В целях гл. 25 НК РФ внереализационными доходами признаются доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штра-

фов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не являются доходами от реализации;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не являются доходами от реализации;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением предусмотренных в НК РФ случаев.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком РФ. Положительной курсовой разницей в целях гл. 25 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

11.1) в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

12) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением предусмотренных в НК РФ случаев);

14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ. Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином России;

15) в виде использованных не по целевому назначению полученных целевых денежных средств, предназначенных для формирования резервов на развитие и обеспечение функционирования и безопасности атомных электростанций, либо денежных средств, полученных атомными станциями из указанных резервов;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации, за исключением предусмотренных в НК РФ случаев;

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады)

ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением предусмотренных в НК РФ случаев (данная норма не распространяется на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием);

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок;

20) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по предусмотренным в НК РФ основаниям.

14.2.4. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

При определении налоговой базы *не учитываются* следующие доходы (см. ст. 251 НК РФ):

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах первоначального взноса участником договора простого товарищества

(договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

9) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

✓ от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

✓ от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

✓ от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

12) в виде сумм процентов, полученных налогоплательщиком в результате задержек при возврате (зачете) излишне уплаченных (удержанных) сумм налогов из бюджета или внебюджетного фонда в соответствии с требованиями ст. 78 «Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени», ст. 79 «Возврат излишне взысканного налога, сбора, а также пени», ст. 176 «Порядок возмещения налога» и ст. 203 «Сумма акциза, подлежащая возврату» НК РФ;

13) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ.

К *средствам целевого финансирования* относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования:

✓ в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

✓ в виде полученных грантов. В целях гл. 25 НК РФ грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

→ гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе иностранными и международными организациями и объединениями по Перечню таких организаций, утвержденному постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2002 г. № 923;

→ гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, а также на проведение конкретных научных исследований;

→ гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

✓ в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

✓ в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

✓ в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

✓ в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования;

✓ в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

✓ в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», в форме некоммерческих организаций;

✓ в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внебюджетных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назна-

чению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

✓ в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве РФ, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации;

✓ в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

✓ в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц (абзац введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.);

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

16) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ;

18) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые

и электрических сетей), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

21) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;

22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ;

24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

25) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых ранее уменьшали налоговую базу);

26) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

28) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи;

29) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью (подп. 29 п. 1 ст. 251 НК РФ введен Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 105-ФЗ);

30) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке (подп. 30 п. 1 ст. 251 НК РФ введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.);

31) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию (подп. 31 п. 1 ст. 251 НК РФ вводится в действие Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ с 1 января 2006 г.)

При определении налоговой базы также *не учитываются* целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;

1.1) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном

Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», в форме некоммерческих организаций;

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

6.1) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством РФ (подп. 6.1 п. 2 ст. 251 НК РФ введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2004 г.);

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта РФ, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в

соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

12) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах (подп. 12 п. 2 ст. 251 НК РФ введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.).

14.3. Расходы для целей налогообложения

14.3.1. Понятие расходов и группировка расходов

В целях гл. 25 НК РФ налогоплательщик *уменьшает* полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, не учитываемых для целей налогообложения, см. 14.3.5).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под *обоснованными расходами* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под *документально подтвержденными расходами* понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты

при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика *подразделяются* на:

- ✓ расходы, связанные с производством и реализацией;
- ✓ внереализационные расходы.

Особенности определения расходов, признаваемых для целей налогообложения, для отдельных категорий налогоплательщиков либо расходов, произведенных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями гл. 25 НК РФ.

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет указанных расходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания таких расходов (метода начисления или касового метода).

В целях гл. 25 НК РФ суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов.

14.3.2. Расходы, связанные с производством и реализацией

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, *подразделяются* на:

- ✓ материальные расходы;
- ✓ расходы на оплату труда;
- ✓ суммы начисленной амортизации (см. 14.4);
- ✓ прочие расходы (см. 14.3.2).

В НК РФ установлены особенности определения расходов банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций потребительской кооперации, профессиональных участников рынка ценных бумаг и иностранных организаций.

К *материальным расходам*, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходных на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопления зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными пред-

принимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

В случае, если налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также если в состав материальных расходов налогоплательщик включает результаты работ или услуги собственного производства, оценка указанной продукции, результатов работ или услуг собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг).

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков товарно-материальных ценностей, переданных в

производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких товарно-материальных ценностей должна соответствовать их оценке при списании.

Сумма материальных расходов *уменьшается* на стоимость возвратных отходов. В целях гл. 25 НК РФ под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению. Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (Порядок утвержден постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814);

3) технологические потери при производстве и (или) транспортировке;

4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

✓ метод оценки по стоимости единицы запасов;

✓ метод оценки по средней стоимости;

✓ метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

✓ метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

У налогоплательщиков в *расходы на оплату труда* включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством РФ предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством РФ, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ;

12) надбавки, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;

16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодатель-

ством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

- ✓ долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;

- ✓ негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при достижении участником и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, а договоры добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно (абзац действует в редакции Федерального закона от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ; внесенные изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.);

- ✓ добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

- ✓ добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

В случае изменения существенных условий договора и (или) сокращения срока действия договора долгосрочного страхования жизни, до-

говора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения или их расторжения взносы работодателя по таким договорам, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с момента изменения существенных условий указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров или их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, т.е. чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тыс. руб. в год на одного застрахованного работника. При расчете предельных размеров платежей (взносов) в расходы на оплату труда не включаются сами суммы платежей (взносов);

17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

18) суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;

19) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;

20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подря-

да), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

22) предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством РФ предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

24) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

25) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

14.3.3. Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией, могут быть подразделены:

1) на расходы, признаваемые в целях налогообложения в размерах фактических затрат;

2) расходы, признаваемые в целях налогообложения в пределах установленных норм.

К расходам, признаваемых в целях налогообложения *в размерах фактических затрат*, относятся, в частности, следующие расходы налогоплательщика:

✓ суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением расходов, не учитываемых в целях налогообложения;

✓ расходы на сертификацию продукции и услуг;

✓ суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

✓ суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

✓ расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на ус-

луги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

- ✓ расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ;

- ✓ расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

- ✓ расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- ✓ арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

- ✓ расходы на юридические и информационные услуги;

- ✓ расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

- ✓ расходы на аудиторские услуги;

- ✓ расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;

- ✓ расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;

- ✓ расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

- ✓ расходы на канцелярские товары;

- ✓ расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);

- ✓ расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 тыс. руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

- ✓ расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

✓ расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации в установленном законодательством РФ порядке предметов залога и залога за время нахождения указанных предметов у залогодержателя после передачи залогодателем;

✓ расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

✓ расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;

✓ расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

✓ периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

✓ взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

✓ потери от брака;

✓ расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи);

✓ расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности (абзац введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.);

✓ другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

К расходам, признаваемых в целях налогообложения *в пределах установленных норм*, относятся, в частности, следующие расходы налогоплательщика:

- ✓ расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

- ✓ расходы на командировки;

- ✓ расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

- ✓ плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление (при этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке);

- ✓ представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

- ✓ расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках;

- ✓ расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях (указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика);

- ✓ суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

- ✓ платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные платежи (взносы) включаются в состав расходов, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности в след-

ствис заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника, определяемого в соответствии с законодательством РФ. При этом совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда (абзац введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.).

14.3.4. Внереализационные расходы

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу). Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью;

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц), и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем);

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе

расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного ЦБ РФ. Отрицательной курсовой разницей в целях гл. 25 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

5.1) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

7) расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции. Признание расходов

по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшие продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размуре прямых затрат;

12) расходы по операциям с тарой;

13) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

14) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде;

15) расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент — банк»;

16) расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания;

17) в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана;

18) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;

19) расходы в виде отчислений организациям, входящим в структуру РОСТО, для аккумуляирования и перераспределения средств в целях обеспечения подготовки в соответствии с законодательством РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

20) другие обоснованные расходы.

В целях п. 25 НК РФ к внереализационным расходам *приравниваются убытки*, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;

7) убытки по сделке уступки права требования.

Перенос убытков на будущее осуществляется в соответствии со следующими правилами.

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе *уменьшить* налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% исчисленной налоговой базы.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает

налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

14.3.5. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

При определении налоговой базы *не учитываются* следующие расходы (см. ст. 270 НК РФ):

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;

6) в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, включаемых в расходы на оплату труда (взносов, указанных в ст. 255 НК РФ) и взносов на добровольное страхование имущества (указанных в ст. 263 НК РФ);

7) в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, включаемых в расходы на оплату труда (указанных в ст. 255 НК РФ);

8) в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения (см. 14.5.2);

9) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

10) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

11) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

12) в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

13) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер;

14) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

15) в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

16) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

17) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;

18) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен;

19) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ;

20) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

21) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных осуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

26) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и

иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;

30) в виде расходов налогоплательщиков-организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и дефицитных материалов Российской Федерации по операциям с материальными ценностями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и дефицитных материалов, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса;

31) в виде стоимости переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;

32) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

33) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам;

34) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на содержание некоммерческих организаций;

35) на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов;

36) на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, — сверх установленного предельного размера расходов;

37) в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ;

38) на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ;

39) в виде платы государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление сверх тарифов, утвержденных в установленном порядке;

40) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме предусмотренных в НК РФ взносов и вкладов;

41) на замену бракованных, утративших товарный вид и недостающих экземпляров периодических печатных изданий, а также потери в виде стоимости утратившей товарный вид, бракованной и нераспроданной продукции средств массовой информации и книжной продукции сверх установленных в НК РФ размеров расходов и потерь;

42) в виде представительских расходов в части, превышающей их предельные размеры;

43) в виде расходов, связанных с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также в виде расходов, связанных с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования;

44) на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, и нормируемых расходов на рекламу сверх установленных предельных норм;

45) в виде сумм отчислений в Российский фонд фундаментальных исследований, Российский гуманитарный научный фонд, Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федеральный фонд производственных инноваций, Российский фонд технологического развития, а также в иные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированные в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», сверх сумм отчислений, предусмотренных п. 3 ст. 262 НК РФ (т.е. свыше 0,5% доходов или валовой выручки налогоплательщика);

46) отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;

47) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

48) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

48.1) в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от

страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества (п. 48.1 ст. 270 НК РФ введен Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.);

49) иные расходы, осуществленные налогоплательщиком, не являющиеся обоснованными и (или) документально подтвержденными.

Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ ст. 270 НК РФ дополняется пунктами 48.2, 48.3, 48.4, в соответствии с которыми с 1 января 2006 г. при определении налоговой базы не будут учитываться следующие расходы:

48.2) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

48.3) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

48.4) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством РФ негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд РФ и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию

14.4. Суммы начисленной амортизации

14.4.1. Амортизируемое имущество

Амортизируемым имуществом в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ),

используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб.

Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Амортизируемое имущество, полученное организацией-инвестором от собственника имущества в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного соглашения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий

и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в виде доходов, не учитываемых в целях налогообложения (т.е. за счет средств, поступивших в соответствии с подп. 14, 19, 22, 23 и 30 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ):

✓ в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней (подп. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (подп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации (подп. 23 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке (подп. 30 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» (подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ);

✓ в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей (подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ);

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Из состава амортизируемого имущества в целях гл. 25 НК РФ *исключаются основные средства*:

✓ переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

✓ переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

✓ находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

14.4.2. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества

Под **основными средствами** в целях гл. 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления гл. 25 НК РФ в силу.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях гл. 25 НК РФ учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 г. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размер, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу гл. 25 НК РФ переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки *не признается* доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Остаточная стоимость основных средств, введенных до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой начисленной амортизации. *Остаточная стоимость основных средств,* введенных в эксплуатацию после 1 января 2002 г. (после вступления в силу гл. 25 НК РФ), определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Первоначальная стоимость основных средств *изменяется* в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, техническо-

го перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. В целях гл. 25 НК РФ к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

В целях гл. 25 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

К нематериальным активам *не относятся*:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

14.4.3. Амортизационные группы.

Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Налогоплательщик вправе *увеличить* срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

первая группа	— все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
вторая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
третья группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
четвертая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
пятая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
шестая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
седьмая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
восьмая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
девятая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
десятая группа	— имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается нало-

гоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

В целях гл. 25 НК РФ амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

14.4.4. Методы и порядок расчета сумм амортизации

В целях гл. 25 НК РФ налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется *отдельно по каждому объекту* амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества *начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.*

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества *прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.*

Налогоплательщик применяет *линейный метод* начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из указанных методов.

Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации *не может быть изменен* в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с *нормой амортизации*, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении **линейного метода начисления амортизации** сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении **линейного метода** норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1/n) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При применении **нелинейного метода начисления амортизации** сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении **нелинейного метода** норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2/n) \times 100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со ст. 55 НК РФ налоговый период для нее начинается либо заканчивается *до окончания календарного месяца*, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

1) амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией — с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;

2) амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Указанные положения не распространяются на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять *специальный коэффициент, но не выше 2*. Для амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять *специальный коэффициент, но не выше 3*. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств. В целях гл. 25 НК РФ под *агрессивной средой* понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде *приравнивается* также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Налогоплательщики — сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации, выбранной самостоятельно с учетом положений гл. 25 НК РФ, *специальный коэффициент, но не выше 2*.

Налогоплательщики, передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом договора лизинга, заключенного до 1 января 2002 г. (до введения в действие гл. 25 НК РФ), вправе начислять

амортизацию по этому имуществу с применением методов и норм, существовавших на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента *не выше 3*.

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. и 400 тыс. руб., основная норма амортизации применяется со *специальным коэффициентом 0,5*. Организации, получившие (передавшие) указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого налогоплательщиком по такому имуществу коэффициента) со *специальным коэффициентом 0,5*.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации *ниже установленных* по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против предусмотренных норм, в целях налогообложения не производится.

Организация, приобретающая объекты основных средств, *бывшие в употреблении*, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ в соответствии с гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

14.5. Особенности определения расходов при реализации товаров и расходов в виде процентов

14.5.1. Особенности определения расходов при реализации товаров

При реализации товаров налогоплательщик вправе *уменьшить* доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров, определяемую в следующем порядке:

1) при реализации амортизируемого имущества — на остаточную стоимость амортизируемого имущества;

2) при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) — на цену приобретения этого имущества;

3) при реализации покупных товаров — на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- ✓ по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- ✓ стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- ✓ средней стоимости;
- ✓ стоимости единицы товара.

При реализации указанных видов имущества налогоплательщик также вправе *уменьшить* доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Если цена приобретения имущества (за исключением амортизируемого) с учетом расходов, связанных с его реализацией, *превышает* выручку от реализации, разница между этими величинами признается *убытком* налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, *превышает* выручку от реализации, разница между этими величинами признается *убытком* налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

14.5.2. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам

В целях гл. 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налого-

плательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, *выданными на сопоставимых условиях*, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

При этом *существенным отклонением* размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долгам обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долгам обязательствам в иностранной валюте.

14.5.3. Особенности налогообложения процентов, выплачиваемых иностранной организацией при наличии контролируемой задолженности

Если налогоплательщик — российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации (далее — контролируемая задолженность), и если размер непогашенных налогоплательщиком — российской организацией долговых обязательств, предоставленных иностранной организацией, более чем в 3 раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, — более чем в 12,5 раз) превышает разницу между суммой его активов и величиной обязательств (далее — собственный капитал) на последний день отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются следующие правила.

Налогоплательщик обязан на последний день каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления

суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, — на 12,5).

При определении величины собственного капитала в расчет *не принимаются* суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

В состав расходов *включаются* рассчитанные проценты по контролируемой задолженности, но не более фактически начисленных процентов. Указанные правила не применяются в отношении процентов по заемным средствам, если непогашенная задолженность не является контролируемой.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами *приравнивается* в целях налогообложения к дивидендам и облагается налогом на прибыль организаций по налоговой ставке 15%.

14.6. Признание доходов и расходов при применении метода начисления и кассового метода

14.6.1. Порядок признания доходов при методе начисления

В целях гл. 25 НК РФ при применении метода начисления *доходы признаются* в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ, для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

Для *внереализационных доходов датой получения дохода* признается:

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (присылки-сдачи работ, услуг) — для доходов:

- ✓ в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг);
- ✓ по иным аналогичным доходам;

2) дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика — для доходов:

✓ в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций;

✓ в виде безвозмездно полученных денежных средств;

✓ в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов;

✓ в виде иных аналогичных доходов;

3) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода — для доходов:

✓ от сдачи имущества в аренду;

✓ в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;

✓ в виде иных аналогичных доходов;

4) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

- 5) последний день отчетного (налогового) периода — по доходам:
- ✓ в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;
 - ✓ в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;
 - ✓ по доходам от доверительного управления имуществом;
 - ✓ по иным аналогичным доходам;
- 6) дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) — по доходам прошлых лет;
- 7) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца — по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов;
- 8) дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, — по доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества;
- 9) дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись, — для доходов в виде имущества (в том числе денежных средств), полученного в виде целевых поступлений или целевого финансирования;
- 10) дата перехода права собственности на иностранную валюту для доходов от продажи (покупки) иностранной валюты.

При реализации финансовым агентом *услуг финансирования под уступку денежного требования*, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования. При уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

По *договорам займа* и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях гл. 25 НК РФ доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до

истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается доходом:

1) у налогоплательщика-продавца — на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) у налогоплательщика-покупателя — на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

14.6.2. Порядок признания расходов при методе начисления

При применении метода начисления *расходы*, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, *признаются* таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Датой осуществления материальных расходов признается:

✓ дата передачи в производство сырья и материалов — в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);

✓ дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации.

Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда.

Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты.

Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора.

Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено НК РФ:

1) дата начисления налогов (сборов) — для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей;

2) дата начисления в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ — для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом в соответствии с гл. 25;

3) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода — для расходов:

✓ в виде сумм комиссионных сборов;

✓ в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);

✓ в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

✓ в виде иных подобных расходов;

4) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика — для расходов:

- ✓ в виде сумм выплаченных подъемных;
- ✓ в виде компенсации за использованиис для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов;

5) дата утверждения авансового отчета — для расходов:

- ✓ на командировки;
- ✓ содержание служебного транспорта;
- ✓ представительские расходы;
- ✓ иные подобные расходы;

6) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца — по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов;

7) дата реализации или иного выбытия ценных бумаг — по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость;

8) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по расходам в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

9) дата перехода права собственности на иностранную валюту — для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях гл. 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается расходом:

✓ у налогоплательщика-продавца — на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

✓ у налогоплательщика-покупателя — на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), иму-

щество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

14.7. Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

При применении кассового метода в целях гл. 25 НК РФ *датой получения дохода* признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами налогоплательщиков при применении кассового метода признаются затраты после их фактической оплаты. В целях гл. 25 НК РФ *оплатой товара* (работ, услуг и (или) имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы и расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (вклю-

чая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов;

3) расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы кассовым методом, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

14.8. Налоговые ставки. Налоговый и отчетный периоды.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога

14.8.1. Налоговые ставки

По налогу на прибыль организаций *основная налоговая ставка* устанавливается в *размере 24%*. При этом:

→ сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет;

→ сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Законами субъектов Российской Федерации налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

1) 20% — со всех доходов, за исключением доходов, к которым применяются налоговые ставки 0%, 10%, 15%.

2) 10% — от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1) 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами РФ;

2) 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

При этом налог исчисляется с учетом особенностей определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях.

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

1) 15% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, доходы по которым облагаются по налоговым ставкам 9% и 0%), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;

2) 9% — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года;

3) 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по налоговой ставке 0%. Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по основной налоговой ставке 24%.

Сумма налога, исчисленная по налоговым ставкам 9, 10, 15, 20%, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

14.8.2. Налоговый и отчетный периоды.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу на прибыль организаций признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля исчисленной налоговой базы.

Сумма налога *по итогам налогового периода* определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда обязанность по исчислению и удержанию налога возлагается на налогового агента (выплата дохода иностранной организации, выплата доходов в виде дивидендов и процентов).

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогово-

го) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в следующем порядке.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в *первом квартале* текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во *втором квартале* текущего налогового периода, принимается равной $\frac{1}{3}$ суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в *третьем квартале* текущего налогового периода, принимается равной $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в *четвертом квартале* текущего налогового периода, принимается равной $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа *отрицательна или равна нулю*, указанные платежи в соответствующем квартале *не осуществляются*.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление *ежемесячных авансовых платежей* исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Следующие категории налогоплательщиков уплачивают *только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода*:

- ✓ организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;
- ✓ бюджетные учреждения;

- ✓ иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- ✓ некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- ✓ участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- ✓ инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- ✓ выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Если налогоплательщиком является *иностранная организация*, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанная с постоянным представительством в Российской Федерации, обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (*налоговых агентов*), выплачивающих указанный доход налогоплательщику. Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде *дивидендов*, а также в виде *процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам*, подлежащим налогообложению налогом на прибыль организаций, определяют сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:

1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов. В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;

2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.

Информация о видах ценных бумаг, по которым применяется данный порядок, доводится до налогоплательщиков уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 925 Минфин России уполномочен доводить до сведения налогоплательщиков информацию о видах государственных и муниципальных ценных бумаг, по которым не представляется возможным определить у источника доходов сумму дохода, подлежащего налогообложению.

Приказом Минфина России от 5 августа 2002 г. № 90н утвержден Перечень государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание получения продавцом процентного дохода.

Организации, созданные после 1 января 2002 г. (после вступления в силу гл. 25 НК РФ), начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации.

14.8.3. Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей

Налог, подлежащий уплате *по истечении налогового периода*, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период (не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Авансовые платежи *по итогам отчетного периода* уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период (не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода).

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие *ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли*, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в РФ через постоянное представительство (налоговые агенты), выплачивающие доход иностранной организации, удерживают сумму налога из доходов этой иностранной организации, за

исключением доходов в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при каждой выплате (перечислении) ей денежных средств или ином получении иностранной организацией доходов, если иное не предусмотрено НК РФ. Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

В НК РФ установлены особенности уплаты налога *налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения* (см. 14.8.4).

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде *дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам*, налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых из цены сделки исключается накопленный купонный (процентный) доход, подлежащих налогообложению у получателя доходов, уплачивается в бюджет налогоплательщиком — получателем дохода в течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход.

Вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал. В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает ежемесячные авансовые платежи.

14.8.4. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения

Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в *федеральный бюджет* сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения *без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям*.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в *доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований*, производится налогоплательщиками — российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения *каждого из ее обособленных подразделений* исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется следующими способами:

1-й способ — как средняя арифметическая величина:

✓ удельного веса среднесписочной численности работников этого обособленного подразделения в среднесписочной численности работников в целом по налогоплательщику;

✓ удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

2-й способ — как средняя арифметическая величина:

✓ удельного веса расходов на оплату труда этого обособленного подразделения в расходах на оплату труда в целом по налогоплательщику;

✓ удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по налогоплательщику.

Удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений на конец отчетного периода.

При этом налогоплательщики *самостоятельно определяют*, какой из показателей должен применяться — среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.

Вместо показателя среднесписочной численности работников налогоплательщик с сезонным циклом работы либо иными особенностями деятельности, предусматривающими сезонность привлечения работников, по согласованию с налоговым органом по месту своего нахождения может применять показатель удельного веса расходов на оплату труда. При этом определяется удельный вес расходов на оплату труда каждого обособленного подразделения в общих расходах налогоплательщика на оплату труда.

Суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по *ставкам налога*, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения.

Исчисление сумм авансовых платежей по налогу, а также сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов РФ и бюджеты му-

ниципальных образований по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком *самостоятельно*.

Сведения о суммах авансовых платежей по налогу, а также суммах налога, исчисленных по итогам налогового периода, налогоплательщик сообщает своим обособленным подразделениям, а также налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Налогоплательщик уплачивает суммы авансовых платежей и суммы налога, исчисленного по итогам налогового периода, в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Если налогоплательщик имеет *обособленное подразделение за пределами РФ*, налог подлежит уплате в бюджет с учетом норм НК РФ об устранении двойного налогообложения (см. 14.10.6 и 14.10.7).

14.9. Налоговая декларация. Налоговый учет

14.9.1. Налоговая декларация

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. *Некоммерческие организации*, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полу-

ченной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

14.9.2. Общие положения о налоговом учете

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль организаций по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета *организуется налогоплательщиком самостоятельно* исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплатель-

щиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять *новые виды деятельности*, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

Данные налогового учета *должны отражать* порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- ✓ наименование регистра;
- ✓ период (дату) составления;
- ✓ измерители операций в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- ✓ наименование хозяйственных операций;
- ✓ подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

14.9.3. Аналитические регистры налогового учета и порядок расчета налоговой базы

Аналитические регистры налогового учета — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) пери-

од, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета — данные, которые учитываются в рабочих таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организаций для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными гл. 25 НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

- ✓ период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
- ✓ сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
- ✓ сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;

- ✓ прибыль (убыток) от реализации;
- ✓ сумма внереализационных доходов;
- ✓ сумма внереализационных расходов;
- ✓ прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- ✓ итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу на будущее (см. 14.3.4).

14.9.4. Порядок налогового учета доходов

Доходы от реализации определяются по видам деятельности в случае, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Сумма выручки от реализации определяется на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации.

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы.

В случае если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары.

Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

При определении *внереализационных доходов* в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

14.9.5. Порядок налогового учета расходов на производство и реализацию

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по *методу начисления*, расходы на производство и реализацию определяются следующим образом.

Для целей гл. 25 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся:

✓ материальные затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

✓ расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

✓ суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

В случае, если в отношении отдельных видов расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты вступления такого договора в силу.

Под незавершенным производством (НЗП) в целях гл. 25 НК РФ понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим

производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь. При этом для целей гл. 25 НК РФ под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической обработки (переработки) превращается в готовую продукцию.

Для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав материальных расходов следующего налогового периода.

Оценка *остатков готовой продукции* на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов на производство и реализацию, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком следующим образом: сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, *плюс* сумма прямых затрат, приходящаяся на выпуск продукции в текущем месяце, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на остаток НЗП, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценка *остатков отгруженной, но не реализованной* на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком на осно-

вании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком следующим образом: сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, *плюс* сумма прямых затрат, приходящаяся на отгруженную продукцию в текущем месяце, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на остатки готовой продукции на складе, *минус* сумма прямых затрат, приходящаяся на реализованную в текущем месяце продукцию.

14.9.6. Порядок определения расходов по торговым операциям

Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с п. 25 НК РФ. При этом в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика — покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров. К издержкам обращения не относится стоимость покупных товаров. Стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2);

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Другими словами, сумма прямых расходов по торговым операциям, относящаяся к остатку товаров на складе, рассчитывается следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе} \\ = \frac{\text{Сумма прямых расходов, осуществленных в текущем месяце} + \text{Сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца}}{\text{Стоимость товаров, реализованных в текущем месяце} + \text{Стоимость остатка товаров на складе на конец месяца}} \times \text{Стоимость остатка товаров на конец месяца} \end{array}$$

14.10. Налогообложение иностранных организаций и применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения

14.10.1. Постоянное представительство иностранной организации

В НК РФ устанавливаются особенности исчисления налога на прибыль организаций:

✓ иностранными организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории РФ, в случае, если такая деятельность создает постоянное представительство иностранной организации;

✓ иностранными организациями, не связанными с деятельностью через постоянно представительство в Российской Федерации, получающими доход из источников в Российской Федерации.

Под **постоянным представительством** иностранной организации в Российской Федерации для целей гл. 25 НК РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее — отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную:

- ✓ с использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- ✓ проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- ✓ продажой товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- ✓ осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства.

Постоянное представительство иностранной организации *считается образованным* с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство *прекращает существование* с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

При пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации *считается образованным* с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности; или даты фактического начала такой деятельности. В случае, если иностранная организация выполняет работы, оказывает услуги другому лицу, имеющему указанную лицензию (разрешение) или выступающему в качестве генерального подрядчика для лица, имеющего такую лицензию (разрешение), при решении вопросов, связанных с образованием и прекращением существования постоянного представительства этой иностранной организации, применяется порядок, аналогичный порядку, установленному в отношении строительной площадки иностранной организации.

Факт осуществления иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

- 1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ при отсутствии признаков постоянного представительства сам по себе не может рассматриваться для такой иностранной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории РФ, сам по себе не может рассматриваться для данной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

Факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства иностранной организации, предоставившей персонал, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен.

Осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, при отсутствии признаков постоянного представительства, не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации.

Иностранная организация *рассматривается как имеющая постоянное представительство* в случае, если она осуществляет поставки с территории РФ принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, а также в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией:

- ✓ представляет ее интересы в Российской Федерации;
- ✓ действует на территории РФ от имени этой иностранной организации;
- ✓ имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (*зависимый агент*).

Иностранная организация *не рассматривается как имеющая постоянное представительство*, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии признаков зависимого агента не рассматривается как приводящий к образованию постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

14.10.2. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

- ✓ доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории РФ через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;
- ✓ доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

✓ другие доходы от источников в Российской Федерации, относящиеся к постоянному представительству (см. 14.10.4).

Налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство.

При определении налоговой базы *иностранной некоммерческой организации* не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров).

В случае, если иностранная организация осуществляет на территории РФ деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

При наличии у иностранной организации на территории РФ более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

В случае, если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории Российской Федерации, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям) при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в таком случае, распределяется между отделениями в общем порядке. При этом *не учитываются* стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников (фонд оплаты труда работников), не относящихся к деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации через постоянное представительство.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, в порядке,

установленном для российских организаций:

- ✓ определяют налоговую базу по операциям с ценными бумагами;
- ✓ осуществляют перенос убытков на будущее.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, уплачивают налог на прибыль организаций по тем же налоговым ставкам, что и российские организации, *за исключением* следующих видов доходов:

- ✓ дивидендов, выплачиваемых иностранной организации, являющейся акционером (участником) российской организации;
- ✓ доходов, получаемых в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- ✓ доходов в виде процентов от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе доходов, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов.

Вышеуказанные доходы, относящиеся к постоянному представительству, облагаются налогом на прибыль организаций *отдельно* от других доходов по следующим ставкам.

К доходам, полученным иностранными организациями в виде *дивидендов* от российских организаций, применяется налоговая ставка 15%.

К доходам, полученным иностранной организацией *по операциям с отдельными видами долговых обязательств*, применяются следующие *налоговые ставки*:

✓ 15% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов (кроме доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, для которых установлена налоговая ставка 0%);

✓ 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

При включении в сумму прибыли иностранной организации доходов, с которых налоговым агентом был фактически удержан и перечис-

лен в бюджет налог на прибыль организаций, сумма налога, подлежащая уплате этой иностранной организацией в бюджет, в который перечислена сумма удержанного налога, уменьшается на сумму удержанного налога. В случае, если сумма удержанного в налоговом периоде налога превышает сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного налога подлежит в соответствии с НК РФ возврату из бюджета или зачету в счет будущих налоговых платежей этой иностранной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог на прибыль организаций в порядке, установленном для российских организаций.

Налоговая декларация по итогам налогового (отчетного) периода, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации по форме, утверждаемой Минфином России, представляются иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в порядке и в сроки, которые установлены для российских организаций.

При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в РФ до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности постоянного представительства.

14.10.3. Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке

Под строительной площадкой иностранной организации на территории РФ в целях гл. 25 НК РФ понимается:

1) место строительства новых, а также реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

2) место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

При определении срока существования строительной площадки в целях исчисления налога, а также постановки на учет иностранной

организации в налоговых органах работы и иные операции, продолжительность которых включается в этот срок, включают все виды производимых иностранной организацией на этой строительной площадке подготовительных, строительных и (или) монтажных работ, в том числе работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, кроме объектов инфраструктуры, изначально создаваемых для иных целей, не связанных с данной строительной площадкой.

В случае, если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Данное положение не применяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генеральному подрядчику, за исключением случаев, когда эти лица и генеральный подрядчик являются взаимозависимыми лицами.

В случае, если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика. Данное положение применяется к организации-субподрядчику, продолжительность деятельности которой составляет в совокупности не менее 30 дней, при условии, что генподрядчик имеет постоянное представительство.

Началом существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ.

Окончанием существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генеральному подрядчику. В случае, если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной стройплощадке.

Строительная площадка *не прекращает существования*, если работы на ней временно приостановлены, кроме случаев консервации строительного объекта на срок более 90 дней по решению федеральных

органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, принятому в пределах их компетенции, или в результате действия обстоятельств непреодолимой силы.

Продолжение или возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки только в случае, если:

- 1) территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;
- 2) продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке, или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же строительной площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

В остальных случаях, включая выполнение ремонта, реконструкции или технического перевооружения ранее сданного заказчику (застройщику) объекта, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыв между работами не подлежит присоединению к совокупному сроку существования строительной площадки, начатому работами по сданному ранее объекту.

Сооружение или монтаж таких объектов, как строительство дорог, путепроводов, каналов, прокладка коммуникаций, в ходе проведения работ на которых *меняется географическое место* их проведения, рассматривается как деятельность, осуществляемая на одной *строительной площадке*.

14.10.4. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации

Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относятся к доходам иностранной организации от источников в

Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль организаций, удерживаемым у источника выплаты доходов:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:

✓ доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;

✓ доходы по любым иным долговым обязательствам российских организаций;

4) доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся:

✓ платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания;

✓ платежи за использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса;

✓ платежи за использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в РФ;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, до-

ходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю;

8) доходы от международных перевозок. Под *международными перевозками* понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

10) иные аналогичные доходы.

Если деятельность иностранной организации, связанная с получением доходов, *не приводит к образованию постоянного представительства* иностранной организации в РФ, обложению налогом на прибыль организаций у источника выплаты *не подлежат* следующие виды полученных иностранной организацией доходов:

✓ доходы от продажи товаров;

✓ доходы от продажи иного имущества, за исключением доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и доходов от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);

✓ доходы от продажи имущественных прав;

✓ доходы от осуществления работ, оказания услуг на территории РФ.

Не признаются доходами от источников в РФ премии по перестрахованию и тантёмы, уплачиваемые иностранному партнеру.

Доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относящиеся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежащие обложению налогом на прибыль организаций, удерживаемым у источника выплаты доходов, являются объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций. Такие доходы признаются *объектом налогообложения независимо от формы, в которой они получены, в частности:*

- ✓ в натуральной форме;
- ✓ путем погашения обязательств этой организации;
- ✓ в виде прощения ее долга;
- ✓ в виде зачета требований к этой организации.

При определении налоговой базы по доходам от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и доходам от реализации акций или долей российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций или долей, из суммы доходов могут вычитаться расходы, связанные с получением указанных доходов. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.

Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению, и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы. При этом расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) ЦБ РФ на дату осуществления таких расходов.

Если учредителем или выгодоприобретателем по договору доверительного управления является иностранная организация, не имеющая постоянного представительства в РФ, а доверительным управляющим является российская организация либо иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство в РФ, то с доходов такого учредителя или выгодоприобретателя, полученных в рамках договора доверительного управления, налог на прибыль организаций удерживается и перечисляется в бюджет доверительным управляющим.

14.10.5. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающей доход иностранной организации *при каж-*

дой выплате доходов, за исключением установленных в НК РФ случаев, в валюте выплаты дохода.

Налог с доходов в виде *дивидендов*, выплачиваемых иностранной организации — акционеру (участнику) *российских организаций*, исчисляется по ставке 15%.

Налог с доходов, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде *процентов*, исчисляется по следующим налоговым ставкам:

✓ 15% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемым по ставке 0%), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

✓ 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

По налоговой ставке 20% налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

✓ доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

✓ доходы по любым иным долговым обязательствам российских организаций;

✓ доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся:

→ платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания;

→ платежи за использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса;

→ платежи за использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

✓ доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках (в части доходов от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе по лизинговым операциям). Доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю;

✓ штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

✓ иные аналогичные доходы от источников в РФ.

По налоговой ставке **10%** налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

✓ доходы от международных перевозок;

✓ доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках (в части доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках).

По налоговой ставке **24%** налог на прибыль организаций исчисляется со следующих видов доходов иностранной организации:

✓ доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;

✓ доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). Доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, *не признаются* доходами от источников в РФ.

Указанные доходы подлежат налогообложению у источника выплаты дохода иностранной организации. При определении налоговой базы по этим доходам из их суммы могут вычитаться расходы, связанные с их получением. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах. В случае, если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог исчисляется по ставке 20%.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте РФ по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога.

В случае, если доход выплачивается иностранной организации в *натуральной или иной неденежной форме*, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, или если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся налоговым агентом *по всем видам доходов во всех случаях выплаты* таких доходов, за исключением случаев:

1) когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в РФ, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде;

2) когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организацией, предусмотрена налоговая ставка 0%;

3) выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в РФ при их перечислении иностранным организациям;

4) выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ, при условии

предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников.

В случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в РФ *по пониженным ставкам*, исчисление и удержание суммы налога с доходов производится налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников.

Налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов (не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода), представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

14.10.6. Устранение двойного налогообложения

Доходы, полученные *российской организацией от источников за пределами РФ*, учитываются при определении ее налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в РФ, так и за ее пределами.

При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, вычитаются в порядке и размерах, установленных гл. 25 НК РФ.

Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ.

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами РФ: для налогов, уплаченных самой организацией, — заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, — подтверждения налогового агента.

Подтверждение налогового агента действует в течение налогового периода, в котором оно представлено налоговому агенту.

14.10.7. Применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения

При применении положений международных договоров Российской Федерации (международный договор, соглашений, конвенций об избежании двойного налогообложения доходов) иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, *подтверждение* того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым РФ имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае, если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

При представлении иностранной организацией, имеющей право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором РФ предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными дого-

ворами РФ, регулируемыми вопросы налогообложения, предусмотрен особый режим налогообложения, осуществляется при условии предоставления следующих документов:

- ✓ заявления на возврат удержанного налога по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России);

- ✓ подтверждения того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в том государстве, с которым РФ имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть завершено компетентным органом соответствующего иностранного государства;

- ✓ копии договора (или иного документа), в соответствии с которым выплачивался доход иностранному юридическому лицу, и копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату, в бюджет.

В случае, если вышеупомянутые документы составлены на иностранном языке, то налоговый орган вправе потребовать их перевод на русский язык. Нотариального заверения контрактов, платежных документов и их перевода на русский язык не требуется. Требования каких-либо иных, кроме вышеперечисленных, документов не допускается.

Заявление о возврате сумм ранее удержанных в РФ налогов, а также иные вышеперечисленные документы представляются иностранным получателем дохода в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход.

Возврат ранее удержанного (и уплаченного) налога осуществляется налоговым органом по месту постановки на учет налогового агента в той валюте, в которой этот налог был удержан и перечислен в бюджет налоговым агентом, в месячный срок со дня подачи заявления и иных документов.

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 23 части второй НК РФ. В 1992—2000 гг. взимался подоходный налог с физических лиц, установленный Законом РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

15.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

15.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются:

- 1) физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- 2) физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ (см. 6.4 и 8.1.1).

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- ✓ от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;
- ✓ от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Для целей гл. 23 НК РФ к *доходам от источников в Российской Федерации* относятся (см. п. 1, ст. 208 НК РФ):

- 1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации:

✓ недвижимого имущества, находящегося в РФ;

✓ в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

✓ прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

✓ иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) — налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ;

10) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ п. 1 ст. 208 НК РФ дополняется подпунктом 9.1, в соответствии с которым с 1 января 2006 г. к доходам от источников в Российской Федерации будут относиться выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством РФ об обязательном пенсионном страховании.

Для целей гл. 23 НК РФ не относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара на территорию РФ.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию РФ в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

- 1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории РФ;
- 2) цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, не отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг);

- 3) товар не продается через постоянное представительство в РФ.

В случае, если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в РФ, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в РФ.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в РФ, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории РФ, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами РФ с таможенных складов.

Для целей гл. 23 НК РФ к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;

5) доходы от реализации:

✓ недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ;

✓ за пределами РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

✓ прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования к иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

✓ иного имущества, находящегося за пределами РФ;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением доходов, полученных от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафов и иных санкций за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в РФ, либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином России. В аналогичном порядке определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в РФ, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами РФ.

В целях гл. 23 НК РФ доходами *не признаются* доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

15.1.2. Общие принципы определения налоговой базы

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания *не уменьшают* налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена *налоговая ставка 13%*, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов с учетом особенностей, установленных гл. 23 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется *больше* суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, подлежащих налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается *равной нулю*. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, подлежащих налогообложению, не переносится, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены *иные налоговые ставки*, налоговая база определяется как денежное выражение таких

доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) налогоплательщика, выраженные (номинарированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

15.1.3. Дата фактического получения дохода

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В других случаях в целях гл. 23 НК РФ дата фактического получения дохода определяется как день:

- 1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц — при получении доходов в денежной форме;
- 2) передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;
- 3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

15.1.4. Особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ (см. 6.3).

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС и акцизов.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- 1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе;

3) оплата труда в натуральной форме.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются (см. ст. 212 НК РФ):

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, за исключением материальной выгоды, полученной в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, налоговая база определяется как превышение:

1) суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

2) суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, выраженной как экономия на процентах при получении заемных средств, осуществляется налогоплательщиком в день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, но не реже чем один раз в налоговый период.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, налоговая база определяется как

превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Порядок определения рыночной цены ценных бумаг и предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг устанавливается федеральным органом, осуществляющим регулирование рынка ценных бумаг (Федеральной службой по финансовым рынкам).

15.1.5. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования

При определении налоговой базы *не учитываются* доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев:

1) по договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном действующим законодательством;

2) по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривающим страховых выплат, в том числе в виде рента и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица.

Суммы страховых выплат по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, не учитываются при определении налоговой базы, если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных физическими лицами страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ на дату заключения указанных договоров. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты по налоговой ставке 35% (ставке, предусмотренной п. 2 ст. 224 НК РФ).

В случае *досрочного расторжения* договоров добровольного долгосрочного страхования жизни до истечения пятилетнего срока их дей-

ствия (за исключением случаев досрочного расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договоров выплате при досрочном расторжении договоров страхования, полученный доход за вычетом сум платежей (взносов) учитывается при определении налоговой базы страхователя — физического лица и подлежит налогообложению у источника выплаты;

3) по договорам, предусматривающим возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок);

4) по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

При определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится работодателями по договорам обязательного страхования, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц и (или) медицинских расходов застрахованных физических лиц.

По договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств) при наступлении страхового случая доход налогоплательщика, подпадающий налогообложению, определяется в случаях:

✓ гибели или уничтожения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения указанного договора (на дату наступления страхового случая — по договору страхования гражданской ответственности), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов;

✓ повреждения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления) этого имущества (в случае, если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта (восстановления) этого имущества (в случае осуществления ремонта), увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

Обоснованность расходов, необходимых для проведения ремонта (восстановления) застрахованного имущества в случае, если ремонт (восстановление) не производился, подтверждается документом (калькуляцией, заключением, актом), составленным страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) застрахованного имущества подтверждается следующими документами:

- 1) договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ (об оказании услуг);
- 2) документами, подтверждающими принятие выполненных работ (оказанных услуг);
- 3) платежными документами, оформленными в установленном порядке, подтверждающими факт оплаты работ (услуг).

При этом не учитываются в качестве дохода суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов, произведенных в связи с расследованием обстоятельств наступления страхового случая, установлением размера ущерба, осуществлением судебных расходов, а также иных расходов, осуществленных в соответствии с действующим законодательством и условиями договора имущественного страхования.

15.1.6. Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами

Особенности определения налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, установлены ст. 213.1 НК РФ. Статья введена Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

При определении налоговой базы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключаемым с негосударственными пенсионными фондами, *не учитываются*:

- ✓ страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством РФ;
- ✓ накопительная часть трудовой пенсии;
- ✓ суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственно-

го пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;

✓ суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

✓ суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

При определении налоговой базы *учитываются*:

1) суммы пенсий физическим лицам, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;

2) суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц;

3) денежные (выкупные) суммы за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом в свою пользу, которые подлежат выплате в соответствии с пенсионными правилами и условиями договоров негосударственного пенсионного обеспечения, заключенных с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами, в случае досрочного расторжения указанных договоров (за исключением случаев их досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон, или перевода выкупной суммы в другой негосударственный пенсионный фонд), а также в случае изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия.

Указанные суммы подлежат налогообложению у источника выплат.

15.1.7. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации

Сумма налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации, полученных в виде *дивидендов*, определяется с учетом следующих особенностей.

Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке 6%.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами РФ, вправе *уменьшить* сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 23 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае, если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 23 НК РФ, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

Если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 6%.

15.1.8. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи ПИФ, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС), базисным активом по которым являются ценные бумаги, учитываются доходы, полученные по следующим операциям:

- ✓ купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- ✓ купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- ✓ с ФИСС, базисным активом по которым являются ценные бумаги;
- ✓ купли-продажи инвестиционных паев ПИФ, включая их погашение;
- ✓ с ценными бумагами и ФИСС, базисным активом по которым являются ценные бумаги, осуществляемым доверительным управлением (за исключением управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ) в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), являющегося физическим лицом.

Налоговая база по *каждой* из вышеперечисленных операций определяется *отдельно*. Под **финансовыми инструментами срочных сделок**, базисным активом по которым являются ценные бумаги, в целях гл. 23 НК РФ понимаются фьючерсные и опционные биржевые сделки.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами соответствующей категории, совершенных в течение налогового периода, за вычетом суммы убытков. Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг, в том числе инвестиционных паев ПИФ, определяется как разница между суммами доходов, полученными от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными налогоплательщиком (включая расходы, возмещаемые профессиональному участнику рынка ценных бумаг, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ), либо имущественными вычетами, принимаемыми в уменьшение доходов от сделки купли-продажи.

К указанным расходам относятся:

- ✓ суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором;
- ✓ оплата услуг, оказываемых депозитарием;
- ✓ комиссионные отчисления профессиональным участникам рынка ценных бумаг, скидка, уплачиваемая (возмещаемая) управляющей компании ПИФ при продаже (погашении) инвестором инвестиционного пая ПИФ, определяемая в соответствии с порядком, установленным законодательством РФ об инвестиционных фондах;
- ✓ биржевой сбор (комиссия);
- ✓ оплата услуг регистратора;
- ✓ другие расходы, непосредственно связанные с куплей, продажей и хранением ценных бумаг, произведенные за услуги, оказываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их профессиональной деятельности.

Если налогоплательщиком были приобретены в собственность (в том числе получены на безвозмездной основе или с частичной оплатой) ценные бумаги, при налогообложении доходов по операциям купли-продажи ценных бумаг в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются также суммы, с которых был исчислен и уплачен налог на доходы физических лиц при приобретении (получении) данных ценных бумаг.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, уменьшается (увеличивается) на сумму процентов, уплаченных за пользование денежными средствами, привлеченными для совершения сделки купли-продажи ценных бумаг, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ.

По операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, размер убытка определяется с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг.

К ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, в целях гл. 23 НК РФ относятся ценные бумаги, допущенные к обращению у организаторов торговли, имеющих лицензию федерального органа, осуществляющего регулирование рынка ценных бумаг.

При реализации или погашении инвестиционного пая в случае, если указанный инвестиционный пай не обращается на организованном рынке ценных бумаг, расходы определяются исходя из цены приобретения этого инвестиционного пая, включая надбавки.

При реализации или погашении инвестиционного пая ПИФ в случае, если указанный инвестиционный пай не обращается на организованном рынке ценных бумаг, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая в порядке, установленном законодательством РФ об инвестиционных фондах.

При приобретении инвестиционного пая ПИФ в случае, если указанный инвестиционный пай не обращается на организованном рынке ценных бумаг, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая в порядке, установленном законодательством РФ об инвестиционных фондах. В случае, если правилами доверительного управления ПИФ предусмотрена надбавка к расчетной стоимости инвестиционного пая, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая с учетом такой надбавки.

Под рыночной котировкой ценной бумаги, в том числе пая ПИФ, обращающегося на организованном рынке ценных бумаг, в целях гл. 23 НК РФ понимается средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли. Если по одной и той же ценной бумаге сделки совершались через двух и более организаторов торговли, налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать рыночную котировку ценной бумаги, сложившуюся у одного из организаторов торговли. В случае, если средневзвешенная цена организатором торговли не рассчитывается, в целях гл. 23 НК РФ за средневзвешенную цену принимается половина суммы максимальной и минимальной цен сделок, совершенных в течение торгового дня через этого организатора торговли.

Если расходы налогоплательщика на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг не могут быть отнесены непосредственно к расходам на приобретение, реализацию и хранение конкретных ценных бумаг, указанные расходы распределяются пропорционально стоимостной оценке ценных бумаг, на долю которых относятся указанные рас-

ходы. Стоимостная оценка ценных бумаг определяется на дату осуществления этих расходов.

В случае, если расходы налогоплательщика не могут быть подтверждены документально, он вправе воспользоваться имущественным налоговым вычетом: если проданные ценные бумаги принадлежали налогоплательщику менее трех лет, то общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 125 тыс. руб., а если проданные ценные бумаги принадлежали налогоплательщику три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже ценных бумаг.

Имущественный налоговый вычет или вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате налога в бюджет у источника выплаты дохода (брокера, доверительного управляющего, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ, или у иного лица, совершающего операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

Если расчет и уплата налога производятся источником выплаты дохода (брокером, доверительным управляющим, управляющей компанией, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим ПИФ, или иным лицом, совершающим операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) в налоговом периоде, имущественный налоговый вычет предоставляется источником выплаты дохода с возможностью последующего перерасчета по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

При наличии нескольких источников выплаты дохода имущественный налоговый вычет предоставляется только у одного источника выплаты дохода по выбору налогоплательщика.

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг (погашения инвестиционных паев ПИФ) определяется как доход, полученный по результатам налогового периода по операциям с ценными бумагами.

Убыток по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученный по результатам указанных операций, совершенных в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям купли-продажи ценных бумаг данной категории.

Доход по операциям купли-продажи *ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг*, которые на момент их приобретения отвечали требованиям, установленным для ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, может быть уменьшен на сумму убытка, полученного в налоговом периоде, по операциям купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Налоговая база *по операциям с ФИСС* (за исключением операций с ФИСС, заключаемых в целях снижения рисков изменения цены ценной бумаги) определяется как разница между положительными и отрицательными результатами, полученными от переоценки обязательств и прав требований по заключенным сделкам и исполнения ФИСС, с учетом оплаты услуг биржевых посредников и биржи по открытию позиций и ведению счета физического лица. Налоговая база по операциям с ФИСС увеличивается на сумму премий, полученных по сделкам с опционами, и уменьшается на сумму премий, уплаченных по указанным сделкам.

По операциям с ФИСС, заключаемых в целях снижения рисков изменения цены ценной бумаги, доходы от операций с ФИСС (включая полученные премии по сделкам с опционами) увеличивают, а убытки уменьшают налоговую базу по операциям с базисным активом. Порядок отнесения сделок с ФИСС к сделкам, заключаемым в целях снижения рисков изменения цены базисного актива, определяется федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными на то Правительством РФ.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи ПИФ, и операциям с ФИСС, осуществляемым *доверительным управляющим*, определяется в вышеуказанном порядке с учетом следующих *особенностей*.

В расходы налогоплательщика включаются суммы, уплаченные учредителем доверительного управления (выгодоприобретателем) доверительному управляющему в виде вознаграждения и компенсации произведенных им расходов по осуществленным операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), для выгодоприобретателя, не являющегося учредителем доверительного управления, указанный доход определяется с учетом условий договора доверительного управления.

В случае, если при осуществлении доверительного управления совершаются сделки с ценными бумагами различных категорий, а также

если в процессе доверительного управления возникают иные виды доходов (в том числе доходы по операциям с ФИСС, доходы в виде дивидендов, процентов), налоговая база определяется отдельно по каждой категории ценных бумаг и каждому виду дохода. При этом расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на уменьшение дохода по сделкам с ценными бумагами соответствующей категории или на уменьшение соответствующего вида дохода, распределяются пропорционально доле каждого вида дохода (дохода, полученного по операциям с ценными бумагами соответствующей категории).

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), совершенным в налоговом периоде, уменьшает доходы по указанным операциям.

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), уменьшает доходы, полученные по операциям с ценными бумагами соответствующей категории и операциям с ФИСС, а доходы, полученные по указанным операциям, увеличивают доходы (уменьшают убытки) по операциям с ценными бумагами соответствующей категории и операциям с ФИСС.

Убыток, полученный по операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), совершенным в налоговом периоде, уменьшает налоговую базу по операциям с ценными бумагами соответствующей категории и по операциям с ФИСС соответственно.

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с ФИСС определяется по окончании налогового периода. Расчет и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода.

При осуществлении выплаты денежных средств налоговым агентом до истечения очередного налогового периода налог уплачивается с доли дохода, соответствующей фактической сумме выплачиваемых денежных средств. Доля дохода определяется как произведение общей суммы дохода на отношение суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг, определяемой на дату выплаты денежных средств, по которым налоговый агент выступает в качестве брокера. При осуще-

ствлении выплаты денежных средств налогоплательщику более одного раза в течение налогового периода расчет суммы налога производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

Стоимостная оценка ценных бумаг определяется исходя из фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на их приобретение.

Налоговым агентом в отношении доходов по операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), признается доверительный управляющий, который определяет налоговую базу по указанным операциям.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами, осуществляемым доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), определяется на дату окончания налогового периода или на дату выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг) до истечения очередного налогового периода. Налог подлежит уплате в течение одного месяца с даты окончания налогового периода или даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

При осуществлении выплат в денежной или натуральной форме из средств, находящихся в доверительном управлении до истечения срока действия договора доверительного управления или до окончания налогового периода, налог уплачивается с доли дохода, соответствующей фактической сумме выплачиваемых учредителю доверительного управления (выгодоприобретателю) средств. Доля дохода в этом случае определяется как произведение общей суммы дохода на отношение суммы выплаты к стоимостной оценке ценных бумаг (денежных средств), находящихся в доверительном управлении, определяемой на дату выплаты денежных средств. При осуществлении выплат в денежной или натуральной форме из средств, находящихся в доверительном управлении, более одного раза в налоговом периоде указанный расчет производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

Под выплатой денежных средств понимаются выплата наличных денежных средств, перечисление денежных средств на банковский счет физического лица или на счет третьего лица по требованию физического лица.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога источником выплаты дохода налоговый агент (брокер, доверительный управляющий или иное лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, иному договору в пользу

налогоплательщика) в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумм задолженности налогоплательщика.

15.1.9. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан

Не подлежат налогообложению доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

2) административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах;

3) обслуживающего персонала представительств иностранного государства, которые не являются гражданами РФ или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

4) сотрудников международных организаций — в соответствии с уставами этих организаций.

Эти положения действуют в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении лиц, перечисленных в п. 1—3, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) РФ. Перечень иностранных государств (международных организаций), в отношении граждан (сотрудников) которых применяются указанные нормы, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином России (Перечень утвержден приказом МИД РФ № 13748, МЧС России № БГ-3-06/387 от 13 ноября 2000 г.).

15.1.10. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц (см. ст. 217 НК РФ):

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам);

2) пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством (п. 2 ст. 217 НК РФ действует в редакции Федерального закона от 29 декабря 2004 № 204-ФЗ; внесенные изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.);

3) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:

- ✓ возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

- ✓ бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- ✓ оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурально-го довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- ✓ оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

- ✓ увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

- ✓ гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

- ✓ возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

- ✓ исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтверж-

денные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

5) алименты, получаемые налогоплательщиками;

6) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 5 марта 2001 г. № 165);

7) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2001 г. № 89);

8) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

✓ налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, од-

ной из сторон которых является РФ, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;

✓ работодателями членам семьи умершего работника или работника в связи со смертью члена (членов) его семьи;

✓ налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности в Российской Федерации;

✓ налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

✓ налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты;

9) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

✓ за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;

✓ за счет средств Фонда социального страхования РФ;

10) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактически расходы на лечение и медицинское обслуживание. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налого-

плательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

11) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, стипендий, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

12) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников;

13) доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

14) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства (норма применяется к дохо-

дам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась);

15) доходы налогоплательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, имеющим разрешение (лицензию) на промысловую заготовку (закупку) дикорастущих растений, грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения, за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной продукции;

16) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

17) доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям, выданным в порядке, установленном действующим законодательством;

18) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

19) доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций (п. 19 ст. 217 НК РФ действует в редакции Федерального закона от 20 декабря 2004 г. № 212-ФЗ; внесенные изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2004 г.):

✓ акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;

✓ акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределе-

ние акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в акции (доли, пай) создаваемой организации либо организации, к которой осуществляется присоединение, в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев);

20) призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

✓ Олимпийских, Параолимпийских и Сурдоолимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;

✓ чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов;

21) суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям;

22) суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

23) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

24) доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

25) суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, РФ и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

26) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного

точного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций;

27) доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:

- ✓ проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

- ✓ установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

28) доходы, не превышающие 2 тыс. руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- ✓ стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей, и не подлежащих обложению налогом на наследование или дарение в соответствии с действующим законодательством;

- ✓ стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

- ✓ суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- ✓ возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;

- ✓ стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

- ✓ суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

29) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы, либо по месту прохождения военных сборов;

30) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов,

зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов выборного органа местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией РФ, конституцией, уставом субъекта РФ и избираемых непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;

31) выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

32) выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

15.2. Налоговые вычеты

15.2.1. Стандартные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов (см. ст. 218 НК РФ):

1) *в размере 3000 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

✓ лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

✓ лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выславших в добровольном порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

✓ лиц, принимавших в 1986—1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);

✓ военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;

✓ лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986—1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

✓ военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;

✓ ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производ-

ственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959—1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, военнослужащий состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

✓ лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.;

✓ лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;

✓ лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны (Министерством обороны РФ);

✓ лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;

✓ лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

✓ инвалидов Великой Отечественной войны;

✓ инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

2) налоговый вычет в *размере 500 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных Орденом Славы трех степеней;

✓ лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

✓ участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

✓ лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;

✓ бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

✓ инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

✓ лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванными последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

✓ младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;

✓ лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;

✓ рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;

✓ лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг.;

✓ лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактив-

ного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

✓ лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;

✓ родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

✓ граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия;

3) налоговый вычет *в размере 400 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены выше, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., данный налоговый вычет не применяется;

4) налоговый вычет *в размере 600 руб.* за каждый месяц налогового периода распространяется:

✓ на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;

✓ каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 тыс. рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 тыс. руб., данный налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет, установленный подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей, приемных родителей.

Указанный налоговый вычет *удваивается* в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет производится *в двойном размере*. Предоставление указанного налогового вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям *прекращается* с месяца, следующего за месяцем вступления их в брак.

Указанный налоговый вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет. При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Под одинокими родителями для целей гл. 23 НК РФ понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) вышеуказанного возраста, или в случае истечения срока действия либо досрочного расторжения договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или)

учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения;

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется *максимальный* из соответствующих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета в размерах 3000 руб., 500 руб. и 400 руб.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику *одним из налоговых агентов*, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В случае начала работы налогоплательщика *не с первого месяца налогового периода* налоговые вычеты в размере 400 руб. и 600 руб. предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой о полученных налогоплательщиком доходах, выданной налоговым агентом.

В случае, если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику *не предоставлялись* или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в установленных размерах.

15.2.2. Социальные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов (см. ст. 219 НК РФ):

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в

сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 тыс. руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 38 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя).

Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется на налогоплательщиков, осуществлявших обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение. Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств. Общая сумма данного социального налогового вычета не может превышать 38 тыс. руб. (Перечень медицинских

услуг и Перечень лекарственных средств утверждены постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201).

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждает постановлением Правительства РФ (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201).

Вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов не была произведена организацией за счет средств работодателей.

Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

15.2.3. Имущественные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов (см. ст. 220 НК РФ):

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 млн руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 125 тыс. руб. При продаже жилых домов, квартир, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение данного имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму сво-

их облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

В НК РФ установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (см. 15.1.7).

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Вышесказанные положения *не распространяются* на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности;

2) в сумме, *израсходованной* налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры или доли (долей) в них.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение *жилого дома* или доли (долей) в нем могут включаться:

- ✓расходы на разработку проектно-сметной документации;
- ✓расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;
- ✓расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченого строительством;
- ✓расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченого строительством) и отделке;
- ✓расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение *квартиры* или доли (долей) в ней могут включаться:

- ✓ расходы на приобретение *квартиры* или прав на квартиру в строящемся доме;

- ✓ расходы на приобретение отделочных материалов;

- ✓ расходы на работы, связанные с отделкой *квартиры*.

Принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного дома или отделку приобретенной *квартиры* возможно в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, указано приобретение незавершенным строительством жилого дома или *квартиры* (прав на квартиру) без отделки или доли (долей) в них.

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 1 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, *квартиры* или доли (долей) в них.

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет:

- ✓ при строительстве или приобретении *жилого дома* (в том числе неоконченного строительства) или доли (долей) в нем — документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;

- ✓ при приобретении *квартиры*, доли (долей) в ней или прав на квартиру в строящемся доме — договор о приобретении *квартиры*, доли (долей) в ней или прав на квартиру в строящемся доме, акт о передаче *квартиры* (доли (долей) в ней) налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру или долю (доли) в ней.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер *исчисленного* имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с

их долей (долями) собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

Данный имущественный налоговый вычет *не применяется* в случаях:

- ✓ если оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома, квартиры или доли (долей) в них для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц;

- ✓ если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии с п. 2 ст. 20 НК РФ (см. 8.12).

Повторное предоставление налогоплательщику данного имущественного налогового вычета *не допускается*.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные налоговые вычеты при продаже имущества (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) *предоставляются* на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Имущественный налоговый вычет при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами предоставляется в порядке, установленном ст. 214.1 НК РФ (см. 15.1.7).

Имущественный налоговый вычет при строительстве или приобретении жилого дома (квартиры) или долей в них *предоставляются* на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода, а также может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю (налоговому агенту) при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного налогового агента по своему выбору. Налоговый агент обязан предоставить имущественный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом.

Право на получение налогоплательщиком имущественного налогового вычета у налогового агента должно быть подтверждено налоговым

органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи письменного заявления налогоплательщика, документов, подтверждающих право на получение имущественного налогового вычета.

Если по итогам налогового периода сумма дохода налогоплательщика, полученного у налогового агента, оказалась меньше суммы имущественного налогового вычета, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета на основании письменного заявления при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

15.2.4. Профессиональные налоговые вычеты

При исчислении налоговой базы *по доходам, облагаемым по налоговой ставке 13%*, право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков (см. ст. 221 НК РФ):

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком *самостоятельно* в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному п. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» НК РФ. К указанным расходам налогоплательщика относится также государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

Суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного указанными налогоплательщиками, принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы «Налог на имущество физических лиц» (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Данное положение *не применяется* в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования

юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах, указанных в табл. 8 (табл. 8):

Таблица 8

Профессиональные налоговые вычеты в случае расходов, не подтвержденных документально

Расходы налогоплательщика	Нормативы затрат, % к сумме начисленного дохода
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок;	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

В целях предоставления профессиональных налоговых вычетов к расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предус-

мотренных действующим законодательством о налогах и сборах для указанных видов деятельности (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период.

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления налогового агенту.

При отсутствии налогового агента налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

К указанным расходам налогоплательщика относится также государственная пошлина, которая уплачена в связи с его профессиональной деятельностью.

15.3. Налоговый период, налоговые ставки, исчисление и уплата налога

15.3.1. Налоговый период и налоговые ставки

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

По налогу на доходы физических лиц установлены следующие налоговые ставки: 13%, 35%, 30%, 6%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- ✓ стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в части превышения 2000 руб.;

- ✓ страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 НК РФ (п. 2 ст. 213 НК РФ утратил силу с 1 января 2005 г. в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ);

- ✓ процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

✓ суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ (превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора; превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора), за исключением доходов в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, *не являющимися налоговыми резидентами РФ*.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Ко всем остальным видам доходов, являющихся объектом обложения налогом на доходы физических лиц, применяется налоговая ставка в размере 13%.

15.3.2. Общий порядок исчисления налога

Суммы налога на доходы физических лиц исчисляются отдельно по каждой группе доходов, для которых предусмотрены различные налоговые ставки, при этом сумма налога по каждой группе доходов определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля исчисленной налоговой базы.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм налога по каждой группе доходов.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

15.3.3. Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами

В гл. 23 НК РФ *налоговыми агентами* именуются российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации в РФ, выплачивающие доходы физическим лицам.

Исчисление сумм и уплата налога на доходы физических лиц производятся в отношении *всех доходов налогоплательщика*, источником которых является налоговый агент, за исключением отдельных видов доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются с зачетом ранее удержанных сумм налога. К таким видам доходов относятся, в частности:

- ✓ доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с ФИСС, базисным активом по которым являются ценные бумаги;
- ✓ доходы индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой;
- ✓ доходы, полученные физическими лицами от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется *налоговая ставка 13%*, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются *иные налоговые ставки*, исчисляется налоговым агентом от-

дельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается *по месту учета налогового агента* в налоговом органе.

Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога *как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения*. Сумма на-

лога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленно-го подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет в вышеуказанном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов *не допускается*. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена Минфином России.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной ФНС России.

Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Минфином России.

Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту жительства физических лиц.

При этом не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица и постановку на учет в налоговых органах. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях.

Налоговые органы в исключительных случаях с учетом специфики деятельности либо особенностей места нахождения организаций могут

предоставлять отдельным организациям право представлять сведения о доходах физических лиц на бумажных носителях.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога по форме, утвержденной ФНС России.

15.3.4. Особенности исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой

Исчисление и уплату налога самостоятельно производят следующие налогоплательщики:

- 1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;
- 2) частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — по суммам доходов, полученных от такой деятельности.

Указанные налогоплательщики *самостоятельно* исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в установленном порядке (см. 15.3.2).

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в установленные сроки.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае появления в течение года у указанных налогоплательщиков доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца

со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

Исчисление суммы авансовых платежей производится *налоговым органом*. Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом стандартных и профессиональных налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления предпринимательской деятельности или частной практики на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты. Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

15.5.5. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов

Исчисление и уплату налога *самостоятельно* производят следующие категории налогоплательщиков:

- 1) физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;
- 2) физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
- 3) физические лица — налоговые резиденты РФ, получающие доходы из источников, находящихся за пределами РФ, — исходя из сумм таких доходов;

4) физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, — исходя из сумм таких доходов;

5) физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей.

Указанные налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в общеустановленном порядке.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода. При этом *убытки прошлых лет*, понесенные физическим лицом, *не уменьшают налоговую базу*.

Вышеперечисленные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

15.6. Налоговая декларация.

Порядок взыскания и возврата налога

15.6.1. Налоговая декларация

Налоговую декларацию *в обязательном порядке* представляют следующие налогоплательщики:

✓ физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;

✓ частные нотариусы и другие лица, занимающиеся в установлен-

ном действующим законодательством порядке частной практикой, — по суммам доходов, полученных от такой деятельности;

✓ физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

✓ физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

✓ физические лица — налоговые резиденты РФ, получающие доходы из источников, находящихся за пределами Российской Федерации, — исходя из сумм таких доходов;

✓ физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, — исходя из сумм таких доходов;

✓ физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей.

Налоговая декларация представляется *не позднее 30 апреля* года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства. *Целесообразность* подачи декларации лицами, на которых не возложена обязанность ее подавать, может возникнуть в следующих случаях:

→ если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено НК РФ, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в установленных НК РФ размерах;

→ для получения социальных налоговых вычетов на основании письменного заявления налогоплательщика;

→ для получения профессиональных налоговых вычетов.

В случае пресечения предпринимательской деятельности или частной практики и (или) прекращения вышеперечисленных выплат, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат пред-

ставить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом указанной деятельности или указанных выплат, и выезде его за пределы территории РФ налоговая декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде на территории РФ, должна быть представлена им не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории РФ. Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 дней с момента подачи такой декларации.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

15.6.2. Порядок взыскания и возврата налога

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, *не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью*, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу в установленном порядке (см. 9.1.4).

Суммы налога, *не взысканные в результате уклонения* налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

15.7. Устранение двойного налогообложения

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами РФ, не засчитываются при уплате налога в РФ, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

Для освобождения от уплаты налога проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплатель-

щик должен представить в налоговые органы РФ официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведения зачета, налоговых вычетов или привилегий.

ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог — это федеральный налог, взимаемый с 1 января 2001 г. на основании гл. 24 части второй НК РФ. Единый социальный налог (ЕСН) предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

16.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

16.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщиками ЕСН признаются:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам (налогоплательщики-работодатели):

- ✓ организации;
- ✓ индивидуальные предприниматели;
- ✓ физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

В целях гл. 24 НК РФ члены крестьянского (фермерского) хозяйства *приравниваются* к индивидуальным предпринимателям.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

Объектом налогообложения для работодателей — организаций и индивидуальных предпринимателей — признаются выплаты и иные

вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц:

- ✓ по трудовым договорам;
- ✓ по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям);

- ✓ по авторским договорам.

Объектом налогообложения *для работодателей — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями*, — признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц:

- ✓ по трудовым договорам;
- ✓ по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Объектом налогообложения *для индивидуальных предпринимателей и адвокатов* признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков — членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода *исключаются* фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

Выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам налогоплательщиками-работодателями (вне зависимости от формы, в которой они производятся), *не признаются* объектом налогообложения, если:

→ у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

→ у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

16.1.2. Налоговая база, налоговый и отчетный периоды

Налоговая база работодателей — организаций и индивидуальных предпринимателей — определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, признаваемых объектом налогообложения, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника, в том числе оплата:

→ коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах;

→ страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; сумм платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей).

Налоговая база работодателей — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, — определяется как сумма выплат и вознаграждений за налоговый период в пользу физических лиц.

Все налогоплательщики-работодатели определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налоговая база индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 НК РФ.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения *в натуральной форме* в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется в соответствии со ст. 210 НК РФ (см. 15.1.2) с учетом расходов или профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных в отношении авторского вознаграждения (см. 15.2.4).

Налоговым периодом по единому социальному налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по единому социальному налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

16.2. Суммы, не подлежащие налогообложению, и налоговые льготы

16.2.1. Суммы, не подлежащие налогообложению

Не подлежат налогообложению единым социальным налогом:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, бременности и родам;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:

✓ возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

- ✓ бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- ✓ оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- ✓ оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

- ✓ увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;

- ✓ возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

- ✓ трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

- ✓ выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов). При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в за-

седании совста директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

✓ физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

✓ членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством РФ;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства (норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой);

6) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

8) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ;

9) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в выборный орган местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией РФ, конституцией, уставом субъекта РФ, и избираемых непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнением этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных компаний;

10) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

11) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

12) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

В налоговую базу в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования РФ, помимо всех вышеуказанных вы-

плат, *не включаются* также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

16.2.2. Налоговые льготы

От уплаты единого социального налога *освобождаются*:

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории налогоплательщиков — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

✓ общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;

✓ организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

✓ учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные налоговые льготы *не распространяются* на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов (Перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 22 ноября 2000 г. № 884);

3) налогоплательщики — индивидуальные предприниматели и адвокаты, — являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональ-

ной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

16.3. Ставки налога

16.3.1. Ставки налога для налогоплательщиков-работодателей

Для налогоплательщиков-работодателей (лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями), за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются *налоговые ставки*, указанные в табл. 9.

Таблица 9

Ставки ЕСН для налогоплательщиков-работодателей (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц)

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	3,2%	0,8%	2,0%	26,0%
От 280 000 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 руб.	3840 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются налоговые ставки, приведённые в табл. 10.

Таблица 10

**Ставки ЕСН для налогоплательщиков-работодателей —
сельскохозяйственных товаропроизводителей
и родовых, семейных общин малочисленных
народов Севера, занимающихся традиционными
отраслями хозяйствования**

Налоговая база на каж- дое физи- ческое лицо нарастаю- щим итогом с начала года	Федераль- ный бюджет	Фонд соци- ального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федераль- ный фонд обязатель- ного меди- цинского страхования	Территори- альные фонды обя- зательного медицин- ского стра- хования	
До 280 000 руб.	15,8 %	2,2%	0,8%	1,2%	20,0%
От 280 000 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + + 7,9% с суммы, пре- вышающей 280 000 руб.	6160 руб. + + 1,1% с суммы, пре- вышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,4% с суммы, пре- вышающей 280 000 руб.	3360 руб. + + 0,6% с суммы, пре- вышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + + 10,0% с суммы, пре- вышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600 000 руб.	9680 руб.	3520 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + + 2,0% с суммы, пре- вышающей 600 000 руб.

**16.3.2. Ставки налога для налогоплательщиков,
не являющихся работодателями**

Для налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей применяются следующие *налоговые ставки* (табл. 11):

Таблица 11

Ставки ЕСН для налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	7,3 %	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 000 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Адвокаты уплачивают налог по ставкам, приведенным в табл. 12.

Таблица 12

Ставки ЕСН для адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	5,3 %	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	33 920 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

16.4. Исчисление и уплата налога

16.4.1. Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как:

- ✓ день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты) — для выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками-работодателями;
- ✓ день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты, — для работодателей — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;
- ✓ день фактического получения соответствующего дохода — для доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

16.4.2. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит *уменьшению* налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, *уменьшается* налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода *по итогам каждого календарного месяца* налогоплательщики производят исчисление ежемесячных аван-

совых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для налогоплательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета *превышает* сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Минфином России.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке (см. 9.4.2). В случае, если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику.

Налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также

сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования РФ, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования РФ;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Минфином России, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда РФ копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда РФ обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд РФ сведения и документы в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда РФ представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по ЕСН и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику.

16.4.3. Порядок исчисления и уплаты налога налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц (индивидуальными предпринимателями, адвокатами, членами крестьянского (фермерского) хозяйства)

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате *в течение налогового периода* налогоплательщиками — индивидуальными предпринимателями и адвокатами, производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и налоговых ставок.

Если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала

очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Минфином России. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и налоговых ставок.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода — вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Расчет налога по итогам налогового периода производится налогоплательщиками — *индивидуальными предпринимателями* самостоятельно, исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и налоговых ставок. При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговым период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (см. 16.4.2).

Данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Минфином России.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката налогоплательщики обязаны в 12-дневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката включительно.

Уплата налога, исчисленного по представляемой налоговой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), производится не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации.

16.4.4. Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков

Налогоплательщики, не производящие выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц (индивидуальные предприниматели, члены крестьянского (фермерского) хозяйства), *не исчисляют и не уплачивают ЕСН в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ.*

От уплаты налога *освобождаются* федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, испол-

нения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, Государственная противопожарная служба Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде РФ, Военная коллегия Верховного Суда РФ в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, Государственной противопожарной службы Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством РФ.

Не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов РФ.

ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА И ТАМОЖЕННЫЕ СБОРЫ

Таможенная пошлина взимается на основе Таможенного кодекса РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (вступил в силу с 1 января 2004 г.) и Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе». Таможенный тариф — инструмент торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров при его взаимосвязи с мировым рынком, а также правила обложения товаров пошлинами при их перемещении через таможенную границу РФ. Закон РФ «О таможенном тарифе» устанавливает порядок формирования и применения таможенного тарифа на единой таможенной территории РФ.

17.1 Общие понятия, используемые при обложении таможенными пошлинами

17.1.1. Таможенное дело

В соответствии с Конституцией РФ таможенное регулирование находится в ведении Российской Федерации и заключается в установлении порядка и правил, при соблюдении которых лица реализуют право на перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ. Таможенное регулирование осуществляется в соответствии с таможенным законодательством РФ и законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Таможенное дело представляет собой совокупность методов и средств обеспечения соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования и запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу.

Общее руководство таможенным делом осуществляет Правительство РФ.

Федеральное министерство, уполномоченное в области таможенного дела (Министерство экономического развития и торговли РФ), в соответствии с законодательством РФ осуществляет функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела.

Федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела (ФТС России), обеспечивает непосредственную реализацию в таможенных целях задач в области таможенного дела.

Федеральное министерство, уполномоченное в области таможенного дела, и федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, в пределах своей компетенции обеспечивают единообразное применение таможенного законодательства РФ всеми таможенными органами на территории РФ.

Российская Федерация участвует в международном сотрудничестве в области таможенного регулирования в целях гармонизации и унификации законодательства РФ с нормами международного права и общепринятой международной практикой.

Территория РФ составляет единую таможенную территорию РФ. Таможенная территория РФ также включает в себя находящиеся в исключительной экономической зоне РФ и на континентальном шельфе РФ искусственные острова, установки и сооружения, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ.

На территории Российской Федерации могут находиться создаваемые в соответствии с федеральными законами особые экономические зоны, являющиеся частью таможенной территории РФ. Товары, помещенные на территории особых экономических зон, рассматриваются как находящиеся вне таможенной территории РФ для целей применения таможенных пошлин, налогов, а также запретов и ограничений экономического характера, установленных законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, за исключением случаев, определяемых ТК РФ и иными федеральными законами.

17.1.2. Таможенные платежи и их виды

К таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;

- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 5) таможенные сборы.

В Законе РФ «О таможенном тарифе» под *пошлиной* понимается таможенная пошлина, а также иные виды пошлин, предусмотренные этим Законом РФ. При этом таможенная пошлина — обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таможенный сбор — платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением, сопровождением товаров (подп. 31 п. 1 ст. 11 ТК РФ введен Федеральным законом от 11 ноября 2004 г. № 139-ФЗ).

Под *налогами* в ТК РФ понимаются НДС и акциз, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу в соответствии с НК РФ и ТК РФ.

Под *внутренними налогами* в ТК РФ понимаются НДС и акциз, взимаемые при обороте товаров на территории Российской Федерации.

Таможенные платежи взимаются, если они установлены в соответствии с законодательством РФ.

Специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, устанавливаемые в соответствии с законодательством РФ о мерах по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами, взимаются по правилам, предусмотренным ТК РФ для взимания ввозной таможенной пошлины.

При перемещении товаров через таможенную границу *обязанность по уплате* таможенных пошлин, налогов *возникает*:

- 1) при ввозе товаров — с момента пересечения таможенной границы;
- 2) при вывозе товаров — с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории РФ.

Таможенные пошлины, налоги *не уплачиваются*, если:

- 1) в соответствии с законодательством РФ или ТК РФ:
 - ✓ товары не облагаются таможенными пошлинами, налогами;
 - ✓ в отношении товаров предоставлено условное полное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, — в период действия такого освобождения и при соблюдении условий, в связи с которыми предоставлено такое освобождение;

2) общая таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ в течение одной недели в адрес одного получателя, не превышает 5 тыс. руб.;

3) до выпуска товаров для свободного обращения и при отсутствии нарушений лицами требований и условий, установленных ТК РФ, иностранные товары оказались уничтоженными или безвозвратно утерянными вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки, хранения или использования (эксплуатации);

4) товары обращаются в федеральную собственность в соответствии с ТК РФ и другими федеральными законами.

В отношении товаров, выпущенных для свободного обращения на таможенной территории РФ либо вывезенных с этой территории, *обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов прекращается* в случаях, предусмотренных НК РФ.

Лицом, ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов, является декларант. Декларант — лицо, перемещающее через таможенную границу товары и (или) заявляющее (декларирующее), представляющее и предъявляющее товары для целей таможенного оформления.

Если декларирование производится таможенным брокером (представителем), то он является ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов.

При несоблюдении положений ТК РФ о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных требований и условий, установленных ТК РФ для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, лицами, ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов в случаях, прямо предусмотренных ТК РФ, являются владельцы склада временного хранения, таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима.

При неуплате таможенных пошлин, налогов, в том числе при неправильном их исчислении и (или) несвоевременной уплате, ответственность перед таможенными органами несет лицо, ответственное за уплату таможенных пошлин, налогов.

При незаконном перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов несут лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства, лица, участвующие в незаконном перемещении,

если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения, а при ввозе — также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза, что надлежащим образом подтверждено в порядке, установленном законодательством РФ. Указанные лица несут такую же ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов, как если бы они выступали в качестве декларанта незаконно вывозимых или незаконно ввезенных товаров.

Общая сумма ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, не может превышать сумму таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате, если бы товары были выпущены для свободного обращения при их ввозе на таможенную территорию РФ, без учета пеней и процентов, за исключением случаев, когда сумма таможенных пошлин, налогов увеличивается вследствие изменения ставок таможенных пошлин, налогов, когда к товарам применяются ставки таможенных пошлин, налогов, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом при заявлении измененного таможенного режима. В указанных случаях суммы уплаченных таможенных пошлин, налогов при предшествующем таможенном режиме подлежат зачету при уплате сумм таможенных пошлин, налогов в соответствии с условиями вновь избранного таможенного режима.

17.1.3. Ставки таможенных пошлин. Особые виды пошлин

Ставки таможенных пошлин едины и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, видов сделок и других факторов.

Предельные *ставки ввозных таможенных пошлин*, применяемые в отношении товаров, происходящих из стран, в торгово-политических отношениях с которыми Российская Федерация применяет режим наиболее благоприятствуемой нации, *устанавливаются высшим законодательным органом РФ*. В отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, либо страна происхождения которых не установлена, ставки ввозных таможенных пошлин увеличиваются вдвое, за исключением случаев предоставления Российской Федерацией тарифных льгот (преференций).

Ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством РФ.

В Российской Федерации применяются следующие *виды ставок* пошлин:

✓ *адвалорные*, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;

✓ *специфические*, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;

✓ *комбинированные*, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Правительством РФ могут устанавливаться *сезонные* пошлины для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров. При этом ставки таможенных пошлин, предусмотренные таможенным тарифом, не применяются. Срок действия сезонных пошлин не может превышать шести месяцев в году.

Особые виды пошлин применяются к ввозимым товарам для защиты экономических интересов Российской Федерации, к ним относятся специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины.

Специальные пошлины применяют как защитную меру, если товары ввозятся на таможенную территорию РФ в количествах и на условиях, наносящих или угрожающих нанести ущерб отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров, и как ответную меру на дискриминационные и иные действия, ущемляющие интересы РФ, со стороны других государств или их союзов.

Антидемпинговые пошлины используют при ввозе на таможенную территорию РФ товаров по цене более низкой, чем в стране вывоза в момент этого ввоза, если такой ввоз наносит или угрожает нанести материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров либо препятствует организации или расширению производства подобных товаров в РФ.

Компенсационные пошлины устанавливают в случаях ввоза на таможенную территорию РФ товаров, при производстве или вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии, если такой ввоз наносит или угрожает нанести материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров либо препятствует организации или расширению производства подобных товаров в РФ.

Установлена следующая *процедура* применения особых видов пошлин. Применению предшествует расследование, проводимое в соответствии с законодательством РФ по инициативе государственных органов управления РФ. Решения в ходе расследования должны основываться на количественно определяемых данных. Ставки соответствующих пошлин

устанавливаются Правительством РФ по итогам проведенного расследования для каждого отдельного случая, размер ставок должен быть соотносим с величиной установленным расследованием демпингового занижения цены, субсидий и выявленного ущерба.

17.1.4. Таможенный тариф

Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» устанавливает порядок формирования и применения таможенного тарифа РФ — инструмента торговой политики и государственного регулирования внутреннего рынка товаров РФ при его взаимосвязи с мировым рынком, а также правила обложения товаров пошлинами при их перемещении через таможенную границу РФ.

Основными целями таможенного тарифа являются:

- ✓ рационализация товарной структуры ввоза товаров в Российскую Федерацию;
- ✓ поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории РФ;
- ✓ создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в Российской Федерации;
- ✓ защита экономики Российской Федерации от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;
- ✓ обеспечение условий для эффективной интеграции Российской Федерации в мировую экономику.

Сферой действия указанного Закона является единая таможенная территория РФ.

Таможенный тариф РФ — свод ставок таможенных пошлин (таможенного тарифа), применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТНВЭД). ТНВЭД определяется и утверждается Правительством РФ исходя из принятых в международной практике систем классификации товаров.

ТНВЭД применяется для осуществления мер таможенно-тарифного и нетарифного регулирования внешнеторговой и иных видов внешнеэкономической деятельности, ведения таможенной статистики внешней торговли Российской Федерации.

Товары при их декларировании таможенными органами подлежат классификации, т.е. в отношении товаров определяется классификационный код (классификационные коды) по ТНВЭД. По запросу декларанта таможенные органы принимают предварительное решение о классификации товара.

В случае установления нарушения правил классификации товаров при их декларировании таможенный орган вправе самостоятельно осуществить классификацию товаров. Федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела, принимает решения о классификации отдельных видов товаров и обеспечивает опубликование указанных решений. Решения таможенных органов о классификации товаров являются обязательными. Декларант вправе обжаловать такие решения.

Таможенный тариф применяется в отношении ввоза товаров на таможенную территорию РФ и вывоза товаров с этой территории.

17.2. Исчисление и уплата таможенных пошлин, налогов

17.2.1. Порядок исчисления таможенных пошлин, налогов.

Таможенная стоимость товаров

Плательщики таможенных пошлин, налогов — декларанты и иные лица, на которых ТК РФ возложена обязанность уплачивать таможенные пошлины, налоги.

Любое лицо вправе уплатить таможенные пошлины, налоги за товары, перемещаемые через таможенную границу.

Объекты обложения таможенными пошлинами, налогами — товары, перемещаемые через таможенную границу. *Налоговой базой* для целей исчисления таможенных пошлин, налогов являются таможенная стоимость товаров и (или) их количество.

Таможенная стоимость товаров определяется декларантом согласно методам определения таможенной стоимости, установленным законодательством РФ, и заявляется в таможенный орган при декларировании товаров. Заявляемая декларантом таможенная стоимость товаров и представляемые им сведения, относящиеся к ее определению, должны основываться на достоверной и документально подтвержденной информации.

Контроль таможенной стоимости товаров осуществляется таможенными органами в порядке, определяемом федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела, в соответствии с ТК РФ. Таможенный орган на основании документов и сведений, представленных декларантом, а также на основании имеющейся в его распоряжении информации, используемой при определении таможенной стоимости товаров, принимает решение о согласии с методом определения таможенной стоимости товаров, избранным декларантом, и о правильности определения заявленной декларантом таможенной стоимости товаров.

Если представленные декларантом документы и сведения недостаточны для принятия решения в отношении заявленной таможенной стоимости товаров, таможенный орган в письменной форме запрашивает у декларанта дополнительные документы и сведения и устанавливает срок, достаточный для их представления.

Для подтверждения заявленной таможенной стоимости товаров декларант обязан по требованию таможенного органа представить необходимые дополнительные документы и сведения либо дать в письменной форме объяснение причин, по которым запрашиваемые таможенным органом документы и сведения не могут быть представлены. Декларант имеет право доказать правомерность использования избранного им метода определения таможенной стоимости товаров и достоверность представленных им сведений.

При отсутствии данных, подтверждающих правильность определения заявленной декларантом таможенной стоимости товаров, либо при обнаружении признаков того, что представленные декларантом документы и сведения не являются достоверными и (или) достаточными, таможенный орган вправе принять решение о несогласии с использованием избранного метода определения таможенной стоимости товаров и предложить декларанту определить таможенную стоимость товаров с использованием другого метода. В таком случае между таможенным органом и декларантом могут проводиться консультации по выбору метода определения таможенной стоимости товаров.

Если в сроки выпуска товаров процедура определения таможенной стоимости товаров не завершена, выпуск производится при условии обеспечения уплаты таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены. Таможенный орган в письменной форме сообщает декларанту размер требуемого обеспечения уплаты таможенных платежей. Дополнительное обеспечение уплаты вывозных таможенных пошлин, налогов не предоставляется в случае экспорта биржевых товаров, цена реализации которых на момент таможенного оформления неизвестна.

В случаях, когда декларантом не представлены в установленные таможенным органом сроки дополнительные документы и сведения либо таможенным органом обнаружены признаки того, что представленные декларантом сведения могут не быть достоверными и (или) достаточными и при этом декларант отказался определить таможенную стоимость товаров на основе другого метода по предложению таможенного органа, последний самостоятельно определяет таможенную стоимость товаров, последовательно применяя методы определения таможенной стоимости

товаров. Таможенный орган уведомляет декларанта о принятом решении в письменной форме не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения. В случае, когда таможенный орган определяет таможенную стоимость товаров после выпуска товаров, он выставляет требование об уплате таможенных платежей, если требуется доплата таможенных пошлин, налогов. Требование об уплате таможенных платежей представляет собой извещение таможенного органа в письменной форме о не уплаченной в установленный срок сумме таможенных платежей, а также об обязанности уплатить в установленный этим требованием срок неуплаченную сумму таможенных платежей, пеней и (или) проценты. Уплата дополнительно исчисленных сумм таможенных пошлин, налогов должна быть осуществлена в течение 10-ти рабочих дней со дня получения требования. Пени на дополнительную сумму таможенных пошлин, налогов, уплаченную в течение указанного срока, не начисляются.

Таможенные пошлины, налоги *исчисляются* декларантом или иными лицами, ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов, *самостоятельно*, за исключением случаев, когда в соответствии с ТК РФ исчисление подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов производится таможенным органом.

Исчисление сумм подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов производится в валюте РФ.

Для целей исчисления таможенных пошлин, налогов применяются ставки, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом, за исключением случаев, предусмотренных ТК РФ.

Для целей исчисления таможенных пошлин, налогов применяются ставки, соответствующие наименованию и классификации товаров в соответствии с таможенным тарифом РФ и НК РФ, за исключением случаев применения единых ставок таможенных пошлин, налогов к товарам, перемещаемым через таможенную границу физическими лицами для личного пользования. При декларировании товаров нескольких наименований с указанием одного классификационного кода по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности в соответствии со ст. 128 «Особенности декларирования товаров различных наименований, содержащихся в одной товарной партии» ТК РФ в отношении всех таких товаров применяются ставки таможенных пошлин, налогов, соответствующие этому классификационному коду.

В случаях, когда для целей исчисления таможенных пошлин, налогов, в том числе определения таможенной стоимости товаров, требуется произвести пересчет иностранной валюты, применяется курс ино-

странной валюты к валюте РФ, устанавливаемый ЦБ РФ для целей учета и таможенных платежей и действующий на день принятия таможенной декларации таможенным органом.

В отношении товаров, *ввезенных на таможенную территорию РФ с нарушениями требований и условий, установленных ТК РФ*, и в отношении которых не уплачены таможенные пошлины, налоги, суммы подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов исчисляются исходя из ставок таможенных пошлин, налогов, действующих на день пересечения таможенной границы, а если такой день установить невозможно, — на день обнаружения таможенными органами таких товаров. В случае утраты, недоставки или выдачи без разрешения таможенных органов товаров, перевозимых или хранящихся в соответствии с таможенными процедурами соответственно внутреннего таможенного транзита и временного хранения, суммы подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов исчисляются исходя из ставок, действующих на день помещения товаров под соответствующую таможенную процедуру.

При *незаконном вывозе товаров с таможенной территории РФ* суммы подлежащих уплате таможенных пошлин исчисляются исходя из ставок таможенных пошлин, действующих на день пересечения таможенной границы, а если такой день установить невозможно, — на 1-е число месяца или на 1-е число первого месяца года, в течение которых товары были вывезены.

Для целей исчисления таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ, в качестве налоговой базы используются таможенная стоимость товаров, их количество либо иные характеристики, используемые для определения налоговой базы, на день применения ставок таможенных пошлин, налогов. Если определить сумму подлежащих уплате таможенных платежей невозможно в силу непредставления в таможенный орган точных сведений о характере товаров, об их наименовании, количестве, стране происхождения и таможенной стоимости, сумма таможенных платежей определяется исходя из наибольшей величины ставок таможенных пошлин, налогов, количества или стоимости товаров, которые могут быть определены на основании имеющихся сведений. При установлении в течение одного года со дня уплаты или выпуска точных сведений о товарах производится возврат излишне уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов либо взыскание недоплаченных сумм.

Из суммы таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ, вычитается уплаченная при обороте товаров сумма налога на добавленную стоимость в размере,

подтвержденном документами, используемыми для расчета НДС в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

При использовании условно выпущенных товаров в иных целях, чем те, в связи с которыми было предоставлено полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов, применяются ставки таможенных пошлин, налогов, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом. Таможенная стоимость товаров, их количество либо иные характеристики, используемые для определения налоговой базы, определяются на день применения ставок таможенных пошлин, налогов.

17.2.2. Методы определения таможенной стоимости товара и порядок их применения

Определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, производится путем применения следующих *методов*:

- ✓ по цене сделки с ввозимыми товарами;
- ✓ по цене сделки с идентичными товарами;
- ✓ по цене сделки с однородными товарами;
- ✓ вычитания стоимости;
- ✓ сложения стоимости;
- ✓ резервного метода.

Основной метод определения таможенной стоимости — метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из вышеперечисленных методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности.

При использовании метода оценки по цене сделки с ввозимыми товарами таможенная стоимость ввозимого на таможенную территорию РФ товара — это цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы РФ (до порта или иного места ввоза).

При определении таможенной стоимости в цену сделки включаются следующие *компоненты*, если они не были ранее в нее включены:

✓ расходы по доставке товара до авиапорта, порта или иного места ввоза товара на таможенную территорию РФ: стоимость транспортировки; расходы по погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалке товаров; страховая сумма;

✓ расходы, понесенные покупателем: комиссионные и брокерские вознаграждения, за исключением комиссионных по закупке товара; стоимость контейнеров и (или) другой многооборотной тары, если в соответствии с ТНВЭД они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами; стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

✓ соответствующая часть стоимости некоторых товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продаж на вывоз оцениваемых товаров;

✓ лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров;

✓ величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепродаж, передачи или использования оцениваемых товаров на территории РФ.

Метод по цене сделки с ввозимыми товарами *не может быть* использован для определения таможенной стоимости товара, если:

→ существуют ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, за исключением: ограничений, установленных законодательством РФ; ограничений географического региона, в котором товары могут быть перепроданы; ограничений, существенно не влияющих на цену товара;

→ продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;

→ данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными и достоверными;

→ участники сделки являются взаимозависимыми лицами, за исключением случаев, когда их взаимозависимость не повлияла на цену сделки, что должно быть доказано декларантом.

При использовании метода оценки по цене сделки с идентичными товарами в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена сделки с идентичными товарами при соблюдении установленных условий. При этом под *идентичными товарами* понимаются товары, одинаковые во всех отношениях с оцениваемыми товарами, в том числе по следующим признакам: физические характеристики; качество и репутация на рынке; страна происхождения; производитель. Незначительные различия во внешнем виде не могут служить основанием для отказа в рассмотрении товаров как идентичных, если в остальном такие товары соответствуют установленным требованиям.

Цена сделки с идентичными товарами принимается в качестве основы для определения таможенной стоимости, если эти товары:

- проданы для ввоза на территорию РФ;
- ввезены одновременно с оцениваемыми товарами или не ранее чем за 90 дней до ввоза оцениваемых товаров;
- ввезены примерно в том же количестве и (или) на тех же коммерческих условиях. В случае, если идентичные товары ввозились в ином количестве и (или) на других коммерческих условиях, декларант должен произвести соответствующую корректировку их цены с учетом этих различий и документально подтвердить таможенному органу РФ ее обоснованность.

Таможенная стоимость, определяемая по цене сделки с идентичными товарами, должна быть *скорректирована* с учетом расходов, предусмотренных для метода по цене сделки с ввозимыми товарами. Корректировка должна производиться декларантом на основании достоверных и документально подтвержденных сведений.

В случае, если при применении настоящего метода выявляются более одной цены сделки по идентичным товарам, то для определения таможенной стоимости ввозимых товаров применяется самая низкая из них.

При использовании метода оценки по цене сделки с однородными товарами в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена сделки по товарам, однородным с ввозимыми. При этом под *однородными товарами* понимаются товары, которые, хотя и не являются одинаковыми во всех отношениях, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются следующие их признаки: качество, наличие товарного знака и репутация на рынке; страна происхождения; производитель.

При использовании метода определения таможенной стоимости по цене сделки с однородными товарами применяются те же правила, что и для метода по цене сделки с идентичными товарами, с учетом следующего:

- ✓ товары не считаются идентичными оцениваемым или однородными с ними, если они не были произведены в той же стране, что и оцениваемые товары;
- ✓ товары, произведенные не производителем оцениваемых товаров, а другим лицом, принимаются во внимание только в том случае, если

не имеется ни идентичных, ни однородных товаров, произведенных лицом — производителем оцениваемых товаров;

✓ товары не считаются идентичными или однородными, если их проектирование, опытно-конструкторские работы над ними, их художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи и иные аналогичные работы выполнены в РФ.

Определение таможенной стоимости по методу оценки на основе вычитания стоимости производится в том случае, если оцениваемые, идентичные или однородные товары будут продаваться на территории Российской Федерации без изменения своего первоначального состояния.

При использовании метода вычитания стоимости в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается *цена единицы товара*, по которой оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на территории РФ не позднее 90 дней с даты ввоза оцениваемых товаров участнику сделки, не являющемуся взаимозависимым с продавцом лицом.

Из цены единицы товара *вычитаются* следующие компоненты:

✓ расходы на выплату комиссионных вознаграждений, обычные надбавки на прибыль и общие расходы в связи с продажей в РФ ввозимых товаров того же класса и вида;

✓ суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, сборов и иных платежей, подлежащих уплате в РФ в связи с ввозом или продажей товаров;

✓ обычные расходы, понесенные в РФ, на транспортировку, страхование, погрузочные и разгрузочные работы.

При отсутствии случаев продажи оцениваемых, идентичных или однородных товаров в таком же состоянии, в каком они находились на момент ввоза, по просьбе декларанта может использоваться цена единицы товара, прошедшего переработку, с поправкой на добавленную стоимость и при соблюдении вышеуказанных положений.

При использовании метода оценки на основе сложения стоимости в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена товара, рассчитанная путем сложения:

✓ стоимости материалов и издержек, понесенных изготовителем в связи с производством оцениваемого товара;

✓ общих затрат, характерных для продажи в Российскую Федерацию из страны вывоза товаров того же вида, в том числе расходов на транспортировку, погрузочные и разгрузочные работы, страхование до места пересечения таможенной границы РФ, и иных затрат;

✓ прибыли, обычно получаемой экспортером в результате поставки в Российскую Федерацию таких товаров.

Резервный метод применяется в случаях, если таможенная стоимость товара не может быть определена декларантом в результате последовательного применения вышеуказанных методов определения таможенной стоимости либо если таможенный орган аргументированно считает, что эти методы определения таможенной стоимости не могут быть использованы. В этих случаях таможенная стоимость оцениваемых товаров определяется с учетом мировой практики. При применении резервного метода таможенный орган РФ предоставляет декларанту имеющуюся в его распоряжении ценовую информацию.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товара по резервному методу не могут быть использованы:

- цена товара на внутреннем рынке РФ;
- цена товара, поставляемого из страны его вывоза в третьи страны;
- цена на внутреннем рынке РФ на товары российского происхождения;
- произвольно установленная или достоверно не подтвержденная цена товара.

17.2.3. Порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов

При ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

При вывозе товаров таможенные пошлины должны быть уплачены не позднее дня подачи таможенной декларации, если иное не установлено ТК РФ.

При изменении таможенного режима таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее дня, установленного ТК РФ для завершения действия изменяемого таможенного режима.

При использовании условно выпущенных товаров в иных целях, чем те, в связи с которыми были предоставлены таможенные льготы, для целей исчисления пеней сроком уплаты таможенных пошлин, налогов считается первый день, когда лицом были нарушены ограничения на пользование и распоряжение товарами. Если такой день установить невозможно, сроком уплаты таможенных пошлин, налогов считается день принятия таможенным органом таможенной декларации на такие товары.

При нарушении требований и условий таможенных процедур, которое в соответствии с ТК РФ влечет обязанность уплатить таможен-

ные пошлины, налоги, сроком уплаты таможенных платежей для целей исчисления пеней считается день совершения такого нарушения. Если такой день установить невозможно, сроком уплаты таможенных пошлин, налогов считается день начала действия соответствующей таможенной процедуры.

Сроки уплаты таможенных платежей в отношении товаров, перемещаемых физическими лицами для личного пользования, в международных почтовых отправлениях, трубопроводным транспортом и по линиям электропередач, временно ввезенных товаров с частичным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, незаконно ввезенных товаров, обнаруженных у их приобретателей (организаций, осуществляющих оптовую или розничную продажу ввезенных товаров) на территории РФ, определяются ТК РФ.

Авансовыми платежами являются денежные средства; внесенные на счет таможенного органа в счет предстоящих таможенных платежей и не идентифицированные плательщиком в качестве конкретных видов и сумм таможенных платежей в отношении конкретных товаров. Авансовые платежи могут быть внесены в кассу или на счет таможенного органа в валюте РФ, а также в иностранной валюте в соответствии с законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле.

Денежные средства, полученные таможенным органом в качестве авансовых платежей, являются имуществом лица, внесшего авансовые платежи, и не могут рассматриваться в качестве таможенных платежей до тех пор, пока это лицо не сделает распоряжение об этом таможенному органу либо таможенный орган не обратит взыскание на авансовые платежи. В качестве распоряжения лица, внесшего авансовые платежи, рассматривается подача им или от его имени таможенной декларации либо совершение иных действий, свидетельствующих о намерении использовать свои денежные средства в качестве таможенных платежей.

По требованию плательщика таможенный орган обязан представить ему *отчет* о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей, в письменной форме не позднее 30 дней со дня получения требования. В случае несогласия плательщика с результатами отчета таможенного органа проводится совместная выверка расходов денежных средств плательщика. Результаты такой выверки оформляются актом по форме, определяемой федеральным министерством, уполномоченным в области таможенного дела. Акт составляется в двух экземплярах, подписывается таможенным органом и плательщиком. Один экземпляр акта после его подписания подлежит вручению плательщику.

Возврат авансовых платежей осуществляется по правилам, предусмотренным ТК РФ для возврата таможенных пошлин, налогов, если заявление об их возврате подано в течение трех лет со дня внесения их в кассу или поступления на счет таможенного органа.

Таможенные пошлины, налоги *уплачиваются* в кассу или на счет таможенного органа, открытый для этих целей в соответствии с законодательством РФ. Международные почтовые отправления, содержащие товары, на которые таможенным органом начислены таможенные платежи, выдаются адресатам в местах международного почтового обмена только после получения полной суммы таможенных платежей организацией почтовой связи. Взимание таможенных платежей производится на основании бланка почтового перевода денежных средств, составленного должностным лицом таможенного органа. Уплаченные суммы таможенных платежей переводятся на счет таможенного органа, их начислившего, после выдачи международного почтового отправления получателю. Оплата почтового перевода осуществляется за счет лица, уплачивающего таможенные платежи, и не может превышать 1% суммы платежа. Бланки почтовых переводов денежных средств предоставляются таможенным органам бесплатно.

Таможенные пошлины, налоги уплачиваются по выбору плательщика как в валюте РФ, так и в иностранной валюте, курс которой котируется ЦБ РФ, в соответствии с законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле.

Пересчет валюты РФ в иностранную валюту для целей уплаты таможенных пошлин, налогов, исчисленных в валюте РФ, производится по курсу, действующему на день принятия таможенным органом таможенной декларации, а в случаях, когда обязанность уплаты таможенных пошлин, налогов не связана с подачей таможенной декларации, — на день фактической уплаты.

Таможенные пошлины, налоги могут быть уплачены в любой форме в соответствии с законодательством РФ.

По требованию плательщика таможенные органы обязаны выдать подтверждение уплаты таможенных пошлин, налогов в письменной форме.

Обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов *считается исполненной* с учетом особенностей, установленных ТК РФ, с момента:

- 1) списания денежных средств со счета плательщика в банке;
- 2) внесения наличных денежных средств в кассу таможенного органа;
- 3) зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, нало-

гов, а если такой зачет производится по инициативе плательщика, — с момента принятия заявления о зачете;

4) зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов авансовых платежей или денежного залога, а если такой зачет производится по инициативе плательщика, — с момента получения таможенным органом распоряжения о зачете;

5) зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов денежных средств, уплаченных банком, иной кредитной организацией либо страховой организацией в соответствии с банковской гарантией или договором страхования, а также поручителем в соответствии с договором поручительства;

6) обращения взыскания на товары, в отношении которых не уплачены таможенные платежи, либо на предмет залога или иное имущество плательщика, если размер сумм указанных денежных средств не менее суммы задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов.

17.2.4. Изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов

При наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов федеральная служба, уполномоченная в области таможенного дела (ФТС России), или определяемые ею иные таможенные органы по заявлению плательщика таможенных пошлин, налогов в письменной форме могут изменить срок уплаты таможенных пошлин, налогов. Изменение срока уплаты таможенных пошлин, налогов производится в форме отсрочки или рассрочки.

В предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов может быть отказано исключительно при наличии обстоятельств, исключающих предоставление отсрочки или рассрочки.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов может предоставляться по одному или нескольким видам таможенных пошлин, налогов, а также в отношении всей суммы, подлежащей уплате, либо ее части.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляется при условии обеспечения уплаты таможенных платежей. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов принимается в срок, не превышающий 15 дней со дня подачи заявления об этом.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляется на срок от одного до шести месяцев.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов или об отказе в ее предоставлении в письмен-

ной форме доводится до лица, обратившегося с заявлением о ее предоставлении. В решении указывается срок, на который предоставляется отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов, а в случае отказа в предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов — причины такого решения.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляется плательщику таможенных пошлин, налогов при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- 1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержка этому лицу финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- 3) товары, перемещаемые через таможенную границу, являются товарами, подвергающимися быстрой порче;
- 4) осуществление лицом поставок по межправительственным соглашениям.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов не предоставляется, если в отношении лица, претендующего на предоставление указанной отсрочки или рассрочки:

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушениями таможенного законодательства РФ;
- 2) возбуждена процедура банкротства.

При наличии указанных обстоятельств, исключающих предоставление отсрочки или рассрочки, решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене, о чем лицо, подавшее заявление о получении отсрочки или рассрочки, уведомляется в письменной форме в течение трех рабочих дней.

За предоставление отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов взимаются проценты, начисляемые на сумму задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов исходя из ставки финансирования ЦБ РФ, действующей в период отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. Проценты уплачиваются до уплаты или одновременно с уплатой суммы задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов, но не позднее дня, следующего за днем истечения срока предоставленной отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. Уплата, взыскание и возврат процентов осуществляются в порядке, предусмотренном ТК РФ применительно к уплате, взысканию и возврату таможенных пошлин, налогов.

17.3. Страна происхождения товаров.

Подтверждение страны происхождения товаров

17.3.1. Определение страны происхождения товаров

Определение страны происхождения товаров производится в соответствии с положениями гл. 6 ТК РФ во всех случаях, когда применение мер таможенно-тарифного регулирования и запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, зависит от страны происхождения товаров.

Правила определения страны происхождения товаров устанавливаются в целях применения тарифных преференций либо непреференциальных мер торговой политики.

Страной происхождения товаров считается страна, в которой товары были полностью произведены или подвергнуты достаточной переработке в соответствии с критериями, установленными ТК РФ, или в порядке, определенном ТК РФ. При этом под страной происхождения товаров может пониматься группа стран либо таможенные союзы стран, либо регион или часть страны, если имеется необходимость их выделения для целей определения страны происхождения товаров.

По запросу декларанта или иного заинтересованного лица таможенные органы принимают предварительное решение об определении страны происхождения товаров.

Товарам, полностью произведенными в данной стране, считаются:

- 1) полезные ископаемые, добытые из недр данной страны, в ее территориальном море или на его морском дне;
- 2) продукция растительного происхождения, выращенная или собранная в данной стране;
- 3) животные, родившиеся и выращенные в данной стране;
- 4) продукция, полученная в данной стране из выращенных в ней животных;
- 5) продукция, полученная в результате охотничьего и рыболовного промысла в данной стране;
- 6) продукция морского рыболовного промысла и другая продукция морского промысла, полученная судном данной страны;
- 7) продукция, полученная на борту перерабатывающего судна данной страны исключительно из продукции морского рыболовного промысла и другой продукции морского промысла, полученной судном данной страны;

8) продукция, полученная с морского дна или из морских недр за пределами территориального моря данной страны, при условии, что данная страна имеет исключительные права на разработку этого морского дна или этих морских недр;

9) отходы и лом (вторичное сырье), полученные в результате производственных или иных операций по переработке в данной стране, а также бывшие в употреблении изделия, собранные в данной стране и пригодные только для переработки в сырье;

10) продукция высоких технологий, полученная на космических объектах, находящихся в космическом пространстве, если данная страна является государством регистрации соответствующего космического объекта;

11) товары, изготовленные в данной стране исключительно из продукции, указанной в п. 1—10.

Критерии достаточной переработки установлены в ст. 32 ТК РФ.

Если в производстве товаров участвуют две страны и более, страной происхождения товаров считается страна, в которой были осуществлены последние операции по переработке или изготовлению товаров, отвечающие критериям достаточной переработки.

Если в отношении отдельных видов товаров или какой-либо страны особенности определения страны происхождения товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, особо не оговариваются, применяется общее правило: товар считается происходящим из данной страны, если в результате осуществления операций по переработке или изготовлению товаров произошло изменение классификационного кода товаров по ТНВЭД на уровне любого из первых четырех знаков.

Не отвечают критериям достаточной переработки:

1) операции по обеспечению сохранности товаров во время их хранения или транспортировки;

2) операции по подготовке товаров к продаже и транспортировке (деление партии, формирование отправок, сортировка, переупаковка);

3) простые сборочные операции и иные операции, осуществление которых существенно не изменяет состояние товара, по перечню, определяемому Правительством РФ;

4) смешивание товаров, происходящих из различных стран, если характеристики конечной продукции существенно не отличаются от характеристик смешиваемых товаров.

Для определения страны происхождения товаров также используются в порядке, определяемом Правительством РФ, следующие *критерии достаточной переработки*:

1) выполнение определенных производственных или технологических операций, достаточных для того, чтобы страной происхождения товаров считалась страна, где эти операции имели место;

2) изменение стоимости товаров, когда процентная доля стоимости использованных материалов или добавленной стоимости достигает фиксированной доли в цене конечной продукции (правило адвальной доли).

При установлении порядка применения критериев достаточной переработки для отдельных товаров, ввозимых из стран, которым Российская Федерация предоставляет тарифные преференции, Правительство РФ в целях предоставления тарифных преференций вправе определять условия применения правил непосредственной закупки и прямой отгрузки.

Товары в разобранном или несобранном виде, поставляемые несколькими партиями по причине невозможности их отгрузки одной партией в силу производственных или транспортных условий, а также товары, партия которых разделена на несколько партий в результате ошибки, должны рассматриваться по желанию декларанта как единый товар при определении страны происхождения товаров. Условия применения данных положений:

1) предварительное уведомление таможенного органа о товарах в разобранном или несобранном виде, поставляемых несколькими партиями, с указанием причин такой поставки и представлением спецификации каждой партии с указанием классификационных кодов товаров по ТНВЭД, стоимости и страны происхождения товаров, входящих в каждую партию, либо документальное подтверждение ошибочности деления товаров на несколько партий;

2) поставка всех партий товаров из одной страны одним поставщиком;

3) декларирование всех партий товаров одному таможенному органу;

4) ввоз на таможенную территорию РФ всех партий товаров в срок, не превышающий одного года со дня принятия таможенной декларации таможенным органом либо истечения сроков ее подачи в отношении первой партии товаров. По мотивированному запросу декларанта указанный срок продлевается таможенным органом на время, необходимое для ввоза всех партий данных товаров.

Принадлежности, запасные части и инструменты, предназначенные для использования с машинами, оборудованием, аппаратами или транспортными средствами, считаются происходящими из той же страны, что и машины, оборудование, аппараты или транспортные средства, при условии, что данные принадлежности, запасные части и инструменты ввозятся и используются совместно с указанными маши-

нами, оборудованием, аппаратами или транспортными средствами в комплектации и количестве, которые обычно поставляются с данными устройствами.

Упаковка, в которой товар ввозится на таможенную территорию РФ, считается происходящей из той же страны, что и сам товар, за исключением случаев, когда упаковка подлежит декларированию отдельно от товара. В этих случаях страна происхождения упаковки определяется отдельно от страны происхождения товаров.

17.3.2. Подтверждение страны происхождения товаров.

Декларация и сертификат о происхождении товара.

В удостоверение происхождения товаров из данной страны таможенный орган вправе требовать представления документов, подтверждающих происхождение товаров.

Документами, подтверждающими происхождение товаров из данной страны, являются декларация о происхождении товара или в случаях, определяемых Правительством РФ, — сертификат о происхождении товара.

Документом, удостоверяющим страну происхождения товаров, в соответствии с ТК РФ может служить *декларация о происхождении товара*, составленная в произвольной форме, при условии, что в ней указаны сведения, позволяющие определить страну происхождения товаров. В качестве такой декларации могут использоваться коммерческие или любые другие документы, имеющие отношение к товарам, содержащие заявление о стране происхождения товаров, сделанное изготовителем, продавцом или экспортером в связи с вывозом товаров.

Если в декларации о происхождении товара сведения о стране происхождения товаров основаны на иных критериях, чем те, которые применяются в Российской Федерации (ст. 31 «Товары, полностью произведенные в данной стране»; ст. 32 «Критерии достаточной переработки» ТК РФ), страна происхождения товаров определяется в соответствии с критериями, применяемыми в Российской Федерации.

Сертификат о происхождении товара — документ, однозначно свидетельствующий о стране происхождения товаров и выданный компетентными органами или организациями данной страны или страны вывоза, если в стране вывоза сертификат выдается на основе сведений, полученных из страны происхождения товаров.

Если в сертификате сведения о стране происхождения товаров основаны на иных критериях, чем те, которые применяются в Российской Федерации, страна происхождения товаров определяется в соответствии с критериями, применяемыми в Российской Федерации.

При вывозе товаров с таможенной территории РФ сертификат о происхождении товара выдается органами или организациями, уполномоченными Правительством РФ, если указанный сертификат необходим по условиям контракта либо по национальным правилам страны ввоза товаров или если наличие указанного сертификата предусмотрено международными договорами РФ. Органы и организации, выдавшие сертификат о происхождении товара, обязаны хранить его копию и иные документы, на основании которых удостоверено происхождение товаров, не менее двух лет со дня его выдачи.

Сертификат о происхождении товара представляется одновременно с таможенной декларацией и другими документами при таможенном оформлении товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ. При утрате сертификата принимается его официально заверенный дубликат.

Если сертификат о происхождении товара не является надлежащим образом оформленным (имеются подчистки, помарки или незаверенные исправления, отсутствуют необходимые подписи или печати, сведения в сертификате не позволяют установить их отношения к декларируемым товарам, в сертификате неоднозначно указаны страна происхождения товаров либо критерии, на основании которых сделан вывод о стране происхождения товаров, если указание таких критериев является обязательным в соответствии с международными договорами РФ или законодательством РФ) либо если были обнаружены признаки того, что сертификат содержит недостоверные сведения, таможенный орган вправе обратиться к компетентным органам или организациям страны, которые выдали сертификат о происхождении товара, с просьбой представить дополнительные документы или уточняющие сведения.

Таможенный орган вправе обратиться к компетентным органам или организациям страны, которые выдали сертификат о происхождении товара, с просьбой представить дополнительные документы или уточняющие сведения также в целях проведения выборочной проверки. Проведение такой проверки не препятствует выпуску товаров на основании сведений о стране их происхождения, заявленных при таможенном оформлении.

Представление документов, подтверждающих страну происхождения товаров, осуществляется в следующих случаях.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ документ, подтверждающий страну происхождения товаров, представляется в случае, если стране происхождения данных товаров Российская Федерация предоставляет тарифные преференции в соответствии с международными договорами РФ или законодательством РФ. В указанном случае документ, подтверждающий страну происхождения товаров, представляет-

ся таможенному органу одновременно с таможенной декларацией. При этом предоставление тарифных преференций может быть обусловлено необходимостью представления сертификата о происхождении товара по определенной форме, предусмотренной международными договорами РФ или законодательством РФ.

Таможенные органы вправе потребовать представить документ, подтверждающий страну происхождения товаров, *в иных случаях* только при обнаружении признаков того, что заявленные сведения о стране происхождения товаров, которые влияют на применение ставок таможенных пошлин, налогов и (или) запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеэкономической деятельности, являются недостоверными.

Представление документа, подтверждающего страну происхождения товаров, *не требуется*:

1) если ввозимые на таможенную территорию РФ товары заявляются к таможенному режиму международного таможенного транзита или таможенному режиму временного ввоза с полным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, за исключением случаев, когда таможенным органом обнаружены признаки того, что страной происхождения товаров является страна, товары которой запрещены к ввозу в Российскую Федерацию или транзиту через ее территорию в соответствии с международными договорами РФ или законодательством РФ;

2) если общая таможенная стоимость товаров, перемещаемых через таможенную границу, отправленных в одно и то же время одним и тем же способом одним и тем же отправителем в адрес одного получателя, составляет менее 20 тыс. руб.;

3) если товары перемещаются через таможенную границу физическими лицами в соответствии с гл. 23 «Перемещение товаров физическими лицами» ТК РФ;

4) в иных случаях, предусмотренных международными договорами РФ или законодательством РФ.

В случаях отсутствия документов, подтверждающих страну происхождения товаров, если их представление является обязательным для предоставления тарифных преференций, в отношении таких товаров подлежат уплате таможенные пошлины по ставкам, применяемым к товарам, происходящим из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, за исключением случая, когда таможенным органом обнаружены признаки того, что страной происхождения товаров является страна, торгово-политические отношения с которой не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации.

В иных случаях отсутствия документов, подтверждающих страну происхождения товаров, либо в случаях обнаружения признаков того, что представленные документы оформлены ненадлежащим образом и (или) содержат недостоверные сведения, до представления документов, подтверждающих страну происхождения товаров, или уточняющих сведений:

1) в отношении товаров подлежат уплате таможенные пошлины по ставкам, применяемым к товарам, происходящим из стран, торгово-политические отношения с которыми не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, если таможенным органом обнаружены признаки того, что страной происхождения товаров является страна, торгово-политические отношения с которой не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, либо предоставляется обеспечение уплаты таможенных пошлин по указанным ставкам;

2) выпуск товаров осуществляется при условии представления декларантом документов, подтверждающих соблюдение установленных ограничений, или обеспечения уплаты антидемпинговой либо компенсационной пошлины, если таможенным органом обнаружены признаки, указывающие на то, что страной происхождения товаров является страна, на ввоз из которой установлены ограничения в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности или международным договором РФ;

3) выпуск товаров не осуществляется только в случаях, если таможенным органом обнаружены признаки, указывающие на то, что страной происхождения товаров может являться страна, товары которой запрещены к ввозу в Российскую Федерацию в соответствии с международными договорами РФ и (или) законодательством РФ.

17.4. Льготы по уплате таможенных пошлин (тарифные льготы)

Тарифные льготы (тарифные преференции) в отношении товаров устанавливаются Законом РФ «О таможенном тарифе» и не носят индивидуального характера. Тарифные льготы предоставляются исключительно по решению Правительства РФ.

Под тарифной льготой (тарифной преференцией) понимается предоставляемая на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики РФ льгота в отношении товара, перемеща-

емого через таможенную границу РФ, в виде возврата ранее уплаченной пошлины, освобождения от оплаты пошлиной, снижения ставки пошлины, установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товара. Порядок предоставления льгот определяется Правительством РФ.

От таможенных пошлин освобождаются:

- ✓ транспортные средства, осуществляющие международные перевозки грузов, багажа и пассажиров, а также предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации на время следования в пути, в пунктах промежуточной остановки или приобретенное за границей в связи с ликвидацией аварии (поломки) данных транспортных средств;

- ✓ предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, вывозимое за пределы таможенной территории РФ для обеспечения деятельности российских и арендованных (зафрахтованных) российскими лицами судов, ведущих морской промысел, а также продукция их промысла, ввозимая на таможенную территорию РФ;

- ✓ товары, ввозимые на таможенную территорию РФ или вывозимые с этой территории для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких предметов на основании международных соглашений РФ или законодательства РФ;

- ✓ валюта, иностранная валюта (кроме используемой для нумизматических целей), а также ценные бумаги в соответствии с законодательными актами РФ;

- ✓ товары, подлежащие обращению в собственность государства в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

- ✓ товары, ввозимые на таможенную территорию РФ и вывозимые с этой территории в качестве гуманитарной помощи; в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий; учебные пособия для бесплатных учебных, дошкольных и лечебных учреждений;

- ✓ товары, ввозимые на таможенную территорию РФ в качестве безвозмездной помощи (содействия), а также ввозимые на эту территорию и (или) вывозимые с этой территории в благотворительных целях по линии государств, международных организаций, правительств, в том числе в целях оказания технической помощи (содействия);

¹ Действие данной нормы приостановлено с 1 января по 31 декабря 2004 г.

² Действие данной нормы приостановлено с 1 января по 31 декабря 2004 г.

✓ товары, перемещаемые под таможенным контролем в режиме транзита через таможенную территорию РФ и предназначенные для третьих стран;

✓ товары, перемещаемые через таможенную границу РФ физическими лицами и не предназначенные для производственной или иной коммерческой деятельности в соответствии с ТК РФ;

✓ оборудование, включая машины, механизмы, а также материалы, входящие в комплект поставки соответствующего оборудования, и комплектующие изделия (за исключением подакцизных), ввозимые на таможенную территорию РФ в счет кредитов, предоставленных иностранными государствами и международными финансовыми организациями в соответствии с международными договорами Российской Федерации (освобождение от уплаты таможенной пошлины производится только в случаях, когда это предусмотрено международными договорами Российской Федерации);

✓ приобретенное за счет целевых средств федерального бюджета оборудование для производства детского питания (комплектующие и запасные части к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, а также оборудование для производства детского питания (комплектующие и запасные части к нему), приобретенное за счет связанных иностранных кредитов, предоставленных Российской Федерации иностранными государствами или правительствами иностранных государств. Указанная льгота распространяется на оборудование (комплектующие и запасные части к нему) для производства детского питания, ввезенное (ввозимое) на таможенную территорию РФ в целях реализации федеральной целевой программы «Развитие индустрии детского питания» президентской программы «Дети России»;

✓ товары (оборудование, включая комплектующие и запасные части к нему) в соответствии с утверждаемым Правительством РФ перечнем, ввезенные (ввозимые) на таможенную территорию РФ по договорам (соглашениям, контрактам), финансирование которых было открыто до 1 августа 1998 г. включительно и осуществлялось за счет связанных кредитов правительств иностранных государств, банков и фирм, привлеченных под гарантии Правительства РФ.

При осуществлении торгово-политических отношений РФ с иностранными государствами допускается установление *преференций по таможенному тарифу РФ* в виде освобождения от оплаты пошлиной, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) в отношении товаров:

✓ происходящих из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз либо подписавших соглашения, имеющие целью создание такой зоны или такого союза;

✓ происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций РФ, пересматриваемой периодически, но не реже чем раз в пять лет, Правительством РФ.

При осуществлении торговой политики Российской Федерации в пределах ее таможенной территории допускается предоставление *тарифных льгот* в виде возврата уплаченной пошлины, снижения ставки пошлины и освобождения в исключительных случаях от пошлины в отношении товаров:

✓ ввозимых на таможенную территорию РФ и (или) вывозимых с этой территории временно под таможенным контролем в рамках соответствующих таможенных режимов, установленных ТК РФ;

✓ вывозимых в составе комплектных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом в соответствии с межправительственными соглашениями, участником которых является Российская Федерация;

✓ вывозимых с таможенной территории РФ в пределах объемов поставок на экспорт для федеральных государственных нужд, определенных в соответствии с законодательными актами РФ;

✓ ввозимых на таможенную территорию РФ в качестве вклада в уставные фонды предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий, а также вывозимых этими предприятиями отдельных видов товаров собственного производства в случаях, предусмотренных соглашениями о разделе продукции, заключенными Правительством РФ или уполномоченным им государственным органом в соответствии с законами РФ, или в течение периода окупаемости иностранных инвестиций.

17.5. Таможенные сборы

17.5.1 Виды таможенных сборов и лица, ответственные за уплату таможенных сборов

Таможенные сборы взимаются в соответствии с гл. 33.1 ТК РФ, введенной Федеральным законом от 11 ноября 2004 г. № 139-ФЗ с 1 января 2005 года.

К таможенным сборам *относятся*:

- 1) таможенные сборы за таможенное оформление;
- 2) таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- 3) таможенные сборы за хранение.

Лицом, ответственным за уплату таможенных сборов за *таможенное оформление*, является декларант. Если декларирование производится таможенным брокером (представителем), он является ответственным за уплату таможенного сбора за таможенное оформление.

Лицами, ответственными за уплату таможенных сборов за *таможенное сопровождение*, являются лица, получившие разрешение на внутренний таможенный транзит либо на международный таможенный транзит.

Лицами, ответственными за уплату таможенных сборов за *хранение*, являются лица, поместившие товары на склад временного хранения или на таможенный склад таможенного органа, а при отчуждении товаров, находящихся на таможенном складе, при передаче в отношении их прав владения, пользования или распоряжения, — лица, которые приобрели имущественные права на товары, находящиеся на хранении на таможенном складе таможенного органа.

Исполнение обязанности по уплате таможенных сборов лицами, ответственными за уплату таможенных сборов, осуществляется по правилам, предусмотренным ТК РФ для исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов,

Плательщиками таможенных сборов являются декларанты и иные лица, на которых ТК РФ возложена обязанность уплачивать таможенные сборы. Любое лицо вправе уплатить таможенные сборы.

17.5.2. Порядок исчисления таможенных сборов и применение ставок таможенных сборов

Таможенные сборы *исчисляются* лицами, ответственными за уплату таможенных сборов, *самостоятельно*, а также *таможенными органами* при выставлении требований об уплате таможенных платежей.

Исчисление сумм подлежащих уплате таможенных сборов производится в валюте РФ. В случаях, если для целей исчисления сумм таможенных сборов за таможенное оформление требуется произвести пересчет иностранной валюты, применяется курс иностранной валюты к валюте РФ, устанавливаемый ЦБ РФ для целей учета и таможенных платежей и действующий на день принятия таможенной декларации таможенным органом.

Для целей исчисления сумм таможенных сборов за *таможенное оформление* применяются *ставки*, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом.

Для целей исчисления сумм таможенных сборов за *таможенное сопровождение* применяются ставки, действующие на день принятия транзитной декларации таможенным органом.

Для целей исчисления сумм таможенных сборов за хранение применяются ставки, действующие в период хранения товаров на складе временного хранения или на таможенном складе таможенного органа.

Ставки таможенных сборов за таможенное оформление устанавливаются Правительством РФ. Размер таможенного сбора за таможенное оформление должен быть ограничен приблизительной стоимостью оказанных услуг и не может быть более 100 тыс. рублей.

Таможенные сборы за таможенное сопровождение уплачиваются в следующих размерах:

1) за осуществление таможенного сопровождения каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние:

до 50 км — 2 тыс. руб.;

от 51 до 100 км — 3 тыс. руб.;

от 101 до 200 км — 4 тыс. руб.;

свыше 200 км — 1 тыс. руб. за каждые 100 километров пути, но не менее 6 тыс. руб.;

2) за осуществление таможенного сопровождения каждого морского, речного или воздушного судна — 20 тыс. руб. независимо от расстояния перемещения.

Таможенные сборы за хранение:

✓ на складе временного хранения или на таможенном складе таможенного органа уплачиваются — в размете 1 рубля с каждых 100 килограммов веса товаров в день;

✓ в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) для хранения отдельных видов товаров помещениях — в размере 2 рублей с каждых 100 килограммов веса товаров в день.

Неполные 100 килограммов веса товаров приравняются к полным 100 килограммам, а неполный день — к полному.

17.5.3. Сроки, порядок и формы уплаты таможенных сборов.

Взыскание и возврат таможенных сборов

Таможенные сборы за таможенное оформление должны быть уплачены до подачи таможенной декларации или одновременно с подачей таможенной декларации.

Таможенные сборы за таможенное сопровождение должны быть уплачены до начала фактического осуществления таможенного сопровождения.

Таможенные сборы за хранение должны быть уплачены до фактической выдачи товаров со склада временного хранения или с таможенного склада.

Таможенные сборы *уплачиваются*:

- 1) таможенное оформление — при декларировании товаров;
- 2) таможенное сопровождение — при сопровождении транспортных средств, перевозящих товары в соответствии с процедурой внутреннего таможенного транзита либо с таможенным режимом международного таможенного транзита;
- 3) хранение — при хранении товаров на складе временного хранения или на таможенном складе таможенного органа.

Уплата таможенных сборов осуществляется по правилам и в формах, которые установлены ТК РФ в отношении уплаты таможенных пошлин, налогов.

Взыскание и возврат таможенных сборов осуществляются в соответствии с порядком, предусмотренным ТК РФ для взыскания (гл. 32 ТК РФ) и возврата (гл. 33 ТК РФ) таможенных пошлин, налогов.

Если после принятия таможенной декларации в ходе ее проверки осуществлена корректировка содержащихся в ней сведений, влияющих на величину сборов за таможенное оформление, сумма таможенных сборов за таможенное оформление, заявленная при декларировании товаров, не пересчитывается, дополнительное взыскание и возврат сумм таможенных сборов за таможенное оформление не производится.

Возврат таможенных сборов за таможенное оформление *не производится*:

- ✓ если представленная таможенному органу таможенная декларация считается неподанной в соответствии с ТК РФ;
- ✓ в случае отзыва таможенной декларации.

17.5.4. Освобождение от уплаты таможенных сборов

Таможенные сборы за таможенное оформление *не взимаются* в отношении:

- 1) товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ и вывозимых с этой территории и относящихся в соответствии с законодательством РФ к безвозмездной помощи (содействию);
- 2) товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ дипломатическими, консульскими и иными официальными представительствами иностранных государств, международными организациями, персоналом этих представительств и организаций, а также товаров, предназначенных для личного и семейного пользования отдельных категорий иностранных лиц, пользующихся привилегиями и (или) иммунитетами на таможенной территории РФ в соответствии с международными договорами РФ;

3) культурных ценностей, помещаемых под таможенный режим временного ввоза или таможенный режим временного вывоза государственными или муниципальными музеями, архивами, библиотеками, иными государственными хранилищами культурных ценностей в целях их экспонирования;

4) товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в целях демонстрации на выставках, авиационно-космических салонах и на иных подобных мероприятиях, по решению Правительства РФ;

5) наличной валюты РФ, ввозимой или вывозимой ЦБ РФ, за исключением памятных монет;

6) товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ в течение одной недели в адрес одного получателя, общая таможенная стоимость которых не превышает 5 тыс. руб.;

7) товаров, помещаемых под таможенный режим международного таможенного транзита, в случае, если таможенный орган отправления совпадает с таможенным органом назначения;

8) бланков книжек МДП, перемещаемых между Ассоциацией международных автомобильных перевозчиков России (АСМАП) и Международным союзом автомобильного транспорта (МСАТ), а также бланков карнетов АТА или их частей, предназначенных для выдачи на таможенной территории РФ и направляемых в адрес Торгово-промышленной палаты РФ;

9) акцизных марок, перемещаемых через таможенную границу РФ;

10) товаров, перемещаемых физическими лицами для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, в отношении которых предоставляется полное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов;

11) товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, за исключением случаев, когда декларирование указанных товаров осуществляется путем подачи отдельной таможенной декларации;

12) товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в соответствии с таможенным режимом перемещения припасов, *за исключением* товаров, предназначенных для продажи пассажирам и членам экипажей морских, речных или воздушных судов без цели потребления указанных припасов на борту этих судов. Под таможенный режим перемещения припасов допускается помещение товаров:

✓ необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания морских (речных) судов, воздушных судов и поездов в пути следования или в пунктах промежуточной остановки либо стоянки (в том числе топлива и горюче-смазочных материалов);

✓ предназначенных для потребления пассажирами и членами экипажей на борту морских (речных) судов, воздушных судов или пассажирами и работниками поездных бригад в поездах, независимо от того, продаются эти припасы или нет;

✓ предназначенных для продажи пассажирам и членам экипажей морских (речных) судов, воздушных судов без цели потребления указанных припасов на борту этих судов;

13) товаров, указанных в подп. 1, 2, 4 и 5 ст. 268 ТК РФ и помещаемых под иные специальные таможенные режимы, т.е.:

✓ товаров, вывозимых с таможенной территории РФ и предназначенных для обеспечения функционирования посольств, консульств, представительств при международных организациях и иных официальных представительств РФ за рубежом;

✓ товаров, перемещаемых через таможенную границу между воинскими частями РФ, дислоцированными на таможенной территории РФ и за пределами этой территории;

✓ товаров, вывозимых в государства — бывшие республики СССР и предназначенных для обеспечения деятельности расположенных на территориях этих государств лечебных, спортивно-оздоровительных и иных учреждений социальной сферы, имущество которых находится в собственности Российской Федерации или субъектов РФ, а также для проведения на территориях указанных государств российскими организациями научно-исследовательских работ в интересах Российской Федерации на некоммерческой основе;

✓ российских товаров, перемещаемых между таможенными органами через территорию иностранного государства;

14) товаров, перемещаемых через таможенную границу и предназначенных для предупреждения и ликвидации стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, в том числе товаров, предназначенных для бесплатной раздачи лицам, пострадавшим в результате чрезвычайных ситуаций, и товаров, необходимых для проведения аварийно-спасательных и других неотложных работ и жизнедеятельности аварийно-спасательных формирований, в случаях, предусмотренных Правительством РФ;

15) отходов (остатков), образовавшихся в результате уничтожения иностранных товаров в соответствии с таможенным режимом уничтожения, в отношении которых не подлежат уплате таможенные пошлины, налоги;

16) товаров, которые оказались уничтожены, безвозвратно утеряны либо повреждены вследствие аварии или действия непреодолимой силы и помещены под таможенный режим уничтожения;

17) товаров, прибывших на таможенную территорию РФ, находящихся в пункте пропуска через Государственную границу РФ либо в иной зоне таможенного контроля, расположенной в непосредственной близости от пункта пропуска, не помещенных под какой-либо таможенный режим или специальную таможенную процедуру, помещаемых под таможенный режим реэкспорта и убывающих с таможенной территории РФ из указанного пункта пропуска;

18) иных товаров в случаях, определяемых Правительством РФ;

19) товаров, временно ввозимых с применением карнетов АТА, в случае соблюдения условий временного ввоза товаров с применением карнетов АТА;

20) запасных частей и оборудования, которые перемещаются через таможенную границу РФ одновременно с транспортным средством в соответствии со ст. 278 «Временный ввоз и временный вывоз оборудования и запасных частей» ТК РФ;

21) товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ, помещенных под таможенный режим временного ввоза или таможенный режим свободной таможенной зоны и в дальнейшем используемых в международных перевозках в качестве транспортных средств;

22) профессионального оборудования при таможенном оформлении в соответствии с таможенным режимом временного вывоза для целей производства и выпуска средств массовой информации и при его обратном ввозе. Перечень профессионального оборудования, на которое распространяется действие п. 22, устанавливается Правительством РФ в соответствии с нормами международного права и общепринятой международной практикой;

23) товаров, предназначенных для проведения киносъемок, представлений, спектаклей и подобных мероприятий (театральных костюмов, цирковых костюмов, кинокостюмов, сценического оборудования, партитур, музыкальных инструментов и другого театрального реквизита, циркового реквизита, кинорекивизита), помещаемых под таможенный режим временного ввоза или таможенный режим временного вывоза, если в отношении таких товаров предоставляется полное условное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов;

24) товаров, предназначенных для спортивных соревнований, показательных спортивных мероприятий или тренировок, помещаемых под таможенный режим временного ввоза или таможенный режим временного вывоза, если в отношении таких товаров предоставляется полное условное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов.

Таможенные сборы *за хранение не взимаются*:

- 1) при помещении таможенными органами товаров на склад временного хранения или на таможенный склад таможенного органа;
- 2) в иных случаях, определяемых Правительством РФ.

Правительство РФ вправе определять случаи освобождения от уплаты таможенных сборов *за таможенное сопровождение*.

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

18.1. Характеристика элементов обложения государственной пошлиной

18.1.1. Общие положения о государственной пошлине. Плательщики

Государственная пошлина — сбор, взимаемый с физических и юридических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ. Указанные органы и должностные лица, за исключением консульских учреждений РФ, не вправе взимать за совершение юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, иные платежи, за исключением государственной пошлины.

Государственная пошлина взимается с 1 января 2005 г. в соответствии с гл. 25.3 НК РФ. Глава 25.3 НК РФ введена Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ. До указанной даты государственная пошлина взималась в соответствии с Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине».

В целях гл. 25.3 НК РФ выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Плательщиками государственной пошлины признаются: 1) организации; 2) физические лица в случае, если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

В НК РФ установлены:

- ✓ размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями;
- ✓ особенности уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям;
- ✓ размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах;
- ✓ особенности уплаты государственной пошлины при обращении в арбитражные суды;
- ✓ размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Конституционным судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ;
- ✓ льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям;
- ✓ льготы при обращении в арбитражные суды.

18.1.2. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины

Плательщики уплачивают государственную пошлину, если иное не установлено гл. 25.3 НК РФ, в следующие *сроки*:

1) при обращении в Конституционный суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);

2) плательщики, выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, — в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;

4) при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) — до выдачи документов (их копий, дубликатов);

5) при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;

6) при обращении за совершением иных юридически значимых действий, за исключением вышеуказанных юридически значимых дей-

ствий, — до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

Государственная пошлина уплачивается *плательщиком*, если иное не установлено гл. 25.3 НК РФ.

В случае, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные гл. 25.3 НК РФ, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

В случае, если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) в соответствии с гл. 25.3 НК РФ освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, размер государственной пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты в соответствии с гл. 25.3 НК РФ. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от уплаты государственной пошлины в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются статьями 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, которым производилась оплата, по форме, установленной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Иностранные организации, иностранные граждане и лица без гражданства уплачивают государственную пошлину в порядке и размерах, которые установлены гл. 25.3 НК РФ соответственно для организаций и физических лиц.

Налоговые органы осуществляют проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других

органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых в соответствии с гл. 25.3 НК РФ взимается государственная пошлина.

Государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы (и (или) должностные лица этих органов), к которым плательщики государственной пошлины обращаются за совершением юридически значимых действий, представляют в налоговые органы информацию о совершенных юридически значимых действиях в порядке, установленном Министерством финансов РФ.

18.2. Государственная пошлина за совершение нотариальных действий

18.2.1. Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, уполномоченными в соответствии с законодательными актами РФ и (или) законодательными актами субъектов РФ на совершение нотариальных действий, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах (см. п. 1 ст. 333.24 НК РФ):

1) удостоверение доверенностей на совершение сделок (сделки), требующих (требующей) нотариальной формы в соответствии с законодательством РФ, — 200 руб.;

2) удостоверение прочих доверенностей, требующих нотариальной формы в соответствии с законодательством РФ, — 200 руб.;

3) удостоверение доверенностей, выдаваемых в порядке передоверия, в случаях, если такое удостоверение обязательно в соответствии с законодательством РФ, — 200 руб.;

4) удостоверение договоров об ипотеке, если данное требование установлено законодательством РФ:

✓ удостоверение договоров об ипотеке жилого помещения в обеспечение возврата кредита (займа), предоставленного на приобретение или строительство жилого дома, квартиры, — 200 руб.;

✓ удостоверение договоров об ипотеке другого недвижимого имущества, за исключением морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания, — 0,3% суммы договора, но не более 3 тыс. руб.;

✓ удостоверение договоров об ипотеке морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания — 0,3% суммы договора, но не более 30 тыс. руб.;

5) удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке, если такое удостоверение обязательно в соответствии с законодательством РФ, — 0,5% суммы договора, но не менее 300 руб. и не более 20 тыс. руб.;

6) удостоверение сделок, предмет которых не подлежит оценке и которые в соответствии с законодательством РФ должны быть нотариально удостоверены, — 500 руб.;

7) удостоверение договоров уступки требования по договору об ипотеке жилого помещения, а также по кредитному договору и договору займа, обеспеченному ипотечной жилой помещением, — 300 руб.;

8) удостоверение учредительных документов (копий учредительных документов) организаций — 500 руб.;

9) удостоверение соглашения об уплате алиментов — 250 руб.;

10) удостоверение брачного договора — 500 руб.;

11) удостоверение договоров поручительства — 0,5% суммы, на которую принимается обязательство, но не менее 200 руб. и не более 20 тыс. руб.;

12) удостоверение соглашения об изменении или о расторжении нотариально удостоверенного договора — 200 руб.;

13) удостоверение завещаний, за принятие закрытого завещания — 100 руб.;

14) вскрытие конверта с закрытым завещанием и оглашение закрытого завещания — 300 руб.;

15) удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения имуществом, за исключением имущества, предусмотренного подп. 16 п. 1 ст. 333.24 НК РФ):

✓ детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам — 100 руб.;

✓ другим физическим лицам — 500 руб.;

16) удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения автотранспортными средствами:

✓ детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам — 250 руб.;

✓ другим физическим лицам — 400 руб.;

17) совершение морского протеста — 30 тыс. руб.;

18) свидетельствование верности перевода документа с одного языка на другой — 100 руб. за одну страницу перевода документа;

19) совершение исполнительной надписи — 0,5% взыскиваемой суммы, но не более 20 тыс. руб.;

20) принятие на депозит денежных сумм или ценных бумаг, если такое принятие на депозит обязательно в соответствии с законодательством РФ, — 0,5% принятой денежной суммы или рыночной стоимости ценных бумаг, но не менее 20 руб. и не более 20 тыс. руб.;

21) свидетельствование подлинности подписи, если такое свидетельствование обязательно в соответствии с законодательством РФ:

✓ документах и заявлениях, за исключением банковских карточек и заявлений о регистрации юридических лиц, — 100 руб.;

✓ банковских карточках и на заявлениях о регистрации юридических лиц (с каждого лица, на каждом документе) — 200 руб.;

22) выдачу свидетельства о праве на наследство по закону и по завещанию:

✓ детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам наследодателя — 0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 тыс. руб.;

✓ другим наследникам — 0,6% стоимости наследуемого имущества, но не более 1 млн руб.;

23) принятие мер по охране наследства — 600 руб.;

24) совершение протеста векселя в неплатеже, неакцепте и недатировании акцепта и за удостоверение неоплаты чека — 1% от неоплаченной суммы, но не более 20 тыс. руб.;

25) выдачу дубликатов документов, хранящихся в делах государственных нотариальных контор, органов исполнительной власти, — 100 руб.;

26) совершение прочих нотариальных действий, для которых законодательством РФ предусмотрена обязательная нотариальная форма, — 100 руб.

18.2.2. Особенности уплаты государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий

За совершение нотариальных действий государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей (см. п. 1 ст. 333.25 НК РФ):

1) за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза;

2) при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;

3) при наличии нескольких наследников (в частности, наследников по закону, по завещанию или наследников, имеющих право на обязательную долю в наследстве) государственная пошлина уплачивается каждым наследником;

4) за выдачу свидетельства о праве на наследство, выдаваемого на основании решений суда о признании ранее выданного свидетельства о праве на наследство недействительным, государственная пошлина уплачивается в соответствии с порядком и в размерах, которые установлены п. 25.3 НК РФ. При этом сумма государственной пошлины, уплаченной за ранее выданное свидетельство, подлежит возврату в порядке, установленном статьей 333.40 НК РФ. По заявлению плательщика государственная пошлина, уплаченная за ранее выданное свидетельство, подлежит зачету в счет государственной пошлины, подлежащей уплате за выдачу нового свидетельства, в течение одного года со дня вступления в законную силу соответствующего решения суда. В таком же порядке решается вопрос при повторном удостоверении договоров, признанных судом недействительными;

5) при исчислении размера государственной пошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке, принимается сумма договора, указанная сторонами, но не ниже суммы, определенной в соответствии с подп. 7—10 п. 1 ст. 333.25 НК РФ;

6) оценка стоимости наследственного имущества производится исходя из стоимости наследуемого имущества (курса ЦБ РФ — в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте) на день открытия наследства;

7) стоимость транспортных средств может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на осуществление оценки транспортных средств, так и судебно-экспертными учреждениями органа юстиции;

8) стоимость недвижимого имущества, за исключением земельных участков, может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на оценку недвижимости, так и организациями (органами) по учету объектов недвижимого имущества по месту его нахождения;

9) стоимость земельных участков может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на оценку земельных участков, так и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области кадастра объектов недвижимости, и его территориальными подразделениями;

10) стоимость имущества, не предусмотренного подп. 7—9 п. 1 ст. 333.25 НК РФ, определяется специалистами-оценщиками (экспер-

тами), получившими в установленном порядке лицензию на осуществление оценочной деятельности;

11) оценка стоимости патента, переходящего по наследству, производится исходя из всех сумм уплаченной на день смерти наследодателя государственной пошлины за патентование изобретения, промышленного образца или полезной модели. В таком же порядке определяется стоимость переходящих по наследству прав на получение патента;

12) оценка переходящих по наследству имущественных прав производится из стоимости имущества (курса ЦБ РФ — в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте), на которое переходят имущественные права, на день открытия наследства;

13) оценка наследственного имущества, находящегося за пределами территории РФ, или переходящих на него по наследству имущественных прав определяется исходя из суммы, указанной в оценочном документе, составленном за границей должностными лицами компетентных органов и применяемом на территории РФ в соответствии с законодательством РФ.

18.3. Государственная пошлина за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия

18.3.1. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами

За государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах (см. п. 1 ст. 333.26 НК РФ):

1) государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, — 200 руб.;

2) государственную регистрацию расторжения брака, включая выдачу свидетельств:

✓ при взаимном согласии супругов, не имеющих общих несовершеннолетних детей, — 200 руб. с каждого из супругов;

✓ расторжении брака в судебном порядке — 200 руб. с каждого из супругов;

✓ расторжении брака по заявлению одного из супругов в случае, если другой супруг признан судом безвестно отсутствующим, недееспособным или осужденным за совершение преступления к лишению свободы на срок свыше трех лет, — 100 руб.;

3) государственную регистрацию установления отцовства, включая выдачу свидетельства об установлении отцовства, — 100 руб.;

4) государственную регистрацию перемены имени, включая выдачу свидетельства о перемене имени, — 500 руб.;

5) внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния, включая выдачу свидетельств, — 200 руб.;

6) выдачу повторного свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния — 100 руб.;

7) выдачу физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния и иных уполномоченных органов — 50 руб.

18.3.2. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами

При государственной регистрации актов гражданского состояния или совершении других юридически значимых действий, совершаемых органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами, государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) при внесении исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния на основании заключения органа записи актов гражданского состояния государственная пошлина уплачивается в размере, установленном подп. 5 п. 1 ст. 333.26 НК РФ (см. 18.3.1), независимо от количества записей актов гражданского состояния, в которые вносятся исправления и (или) изменения, и количества выданных свидетельств;

2) за выдачу свидетельств о государственной регистрации актов гражданского состояния в связи с переменой имени государственная пошлина уплачивается в размере, установленном подп. 6 п. 1 ст. 333.26 НК РФ (см. 18.3.1), за каждое свидетельство.

За выдачу свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния государственная пошлина *не уплачивается*, если

соответствующая запись акта гражданского состояния восстановлена на основании решения суда.

18.4. Государственная пошлина за совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) выдачу паспорта гражданина РФ для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего личность гражданина РФ за пределами территории РФ и на территории РФ в случаях, предусмотренных законодательством, — 400 руб.;

2) выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина РФ за пределами территории РФ, гражданину РФ в возрасте до 14 лет — 200 руб.;

3) внесение изменений в паспорт, удостоверяющий личность гражданина РФ за пределами территории РФ, — 50 руб.;

4) выдачу проездного документа беженца или продление срока действия указанного документа — 100 руб.;

5) выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, постоянно проживающему в Российской Федерации, визы для выезда за пределы РФ — 300 руб.;

6) выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, временно пребывающему в Российской Федерации, визы:

✓ для выезда из Российской Федерации — 300 руб.;

✓ для выезда из Российской Федерации и последующего въезда в Российскую Федерацию — 300 руб.;

✓ многократного пересечения Государственной границы РФ — 400 руб.;

7) выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранным гражданам или лицам без гражданства — 200 руб. за каждого приглашенного;

8) за внесение изменений в оформленное приглашение на въезд иностранного гражданина или лица без гражданства в Российскую Федерацию — 100 руб.;

9) внесение изменений в выданный ранее документ для въезда в Российскую Федерацию или выезда из Российской Федерации — 50% размера государственной пошлины, уплаченной за выдачу соответствующего документа;

10) выдачу или продление срока действия вида на жительство иностранному гражданину или лицу без гражданства — 1 тыс. руб.;

11) выдачу иностранному гражданину или лицу без гражданства разрешения на временное пребывание в Российской Федерации, а также за продление срока действия такого разрешения — 400 руб.;

12) выдачу разрешений на привлечение и использование иностранных работников — 3 тыс. руб. за каждого привлекаемого иностранного работника;

13) выдачу разрешения на работу иностранному гражданину или лицу без гражданства — 1 тыс. руб.;

14) рассмотрение заявлений о приеме в гражданство, приобретении гражданства, восстановлении в гражданстве или выходе из гражданства РФ, заявлений об определении принадлежности к гражданству, включая выдачу соответствующих документов, — 1 тыс. руб.;

15) выдачу документов, необходимых для установления и (или) выплаты трудовой пенсии и (или) пенсии по государственному пенсионному обеспечению в соответствии с пенсионным законодательством РФ, — 10 руб. за каждый документ.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей. При приеме в гражданство РФ физических лиц, имевших гражданство СССР, проживавших и проживающих в государствах, входивших в состав СССР, но не получивших гражданства этих государств и остающихся в результате этого лицами без гражданства, государственная пошлина *не уплачивается*.

18.5. Государственная пошлина за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы

При обращении в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти за совершением действий по официальной регистрации

программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) за рассмотрение заявки на официальную регистрацию программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (далее — заявка на регистрацию):

- ✓ организации — 720 руб.;
- ✓ физического лица — 270 руб.;

2) внесение в Реестр программ для ЭВМ, Реестр баз данных, Реестр топологий интегральных микросхем сведений об официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы:

- ✓ по заявке организации — 270 руб.;
- ✓ заявке физического лица — 135 руб.;

3) выдачу свидетельства об официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (далее — свидетельство о регистрации) — 180 руб.;

4) внесение дополнений, исправлений и уточнений (далее — изменения) по инициативе заявителя в материалы заявки на регистрацию до публикации соответствующих сведений в официальном бюллетене — 180 руб.;

5) выдачу свидетельства о регистрации, связанную с внесением по инициативе заявителя изменений в материалы заявки:

- ✓ организации — 360 руб.;
- ✓ физическому лицу — 180 руб.;

6) регистрацию договора о полной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы — 675 руб.;

7) регистрацию договора о частичной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы — 450 руб.

18.6. Государственная пошлина за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора

За совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора государственная пошлина уплачивается в размерах, установленных Пра-

вительством РФ в следующих пределах (в зависимости от видов осуществляемых действий) (см. ст. 333.31 НК РФ):

1) за опробование и клеймение ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов:

- ✓ по золотым изделиям — до 60 руб. за одну единицу;
- ✓ серебряным изделиям — до 150 руб. за одну единицу;
- ✓ платиновым изделиям — до 60 руб. за одну единицу;
- ✓ палладиевым изделиям — до 60 руб. за одну единицу;

2) экспертизу ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов, экспертизу и геммологическую экспертизу драгоценных камней, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 3 и 4, — до 1700 руб. за одну единицу;

3) выполняемую уполномоченными государственными учреждениями для музеев экспертизу драгоценных металлов, драгоценных и полудрагоценных камней, а также вставок из различных материалов в изделиях — до 25 руб. за одну единицу;

4) осуществление действий, указанных в пунктах 2 и 3, проводимых по запросу правоохранительных органов, — до 120 руб. за одну единицу;

5) проведение анализа материалов, содержащих драгоценные металлы, — до 700 руб. за определение одного элемента;

6) проведение разных работ — до 300 руб. за одну единицу измерения.

В целях взимания государственной пошлины *разными работами* признаются:

1) регистрация именников изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

2) изготовление именников-электродов для изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

3) постановка на ювелирные и другие бытовые изделия оттисков именников электроискровым методом для изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

4) уничтожение на ювелирных и других бытовых изделиях оттисков фальшивых пробирных клейм, именников;

5) изготовление пробирных реактивов;

6) хранение ценностей сверх установленного срока.

Государственная пошлина за совершение вышеуказанных действий уплачивается:

✓ до выдачи изделий — при предъявлении ювелирных, других бытовых изделий на опробование и клеймение;

✓ выдачи результатов экспертизы — при предъявлении различных предметов и материалов на экспертизу.

При проведении экспертизы на территориях музеев и экспертизы драгоценных камней по запросу правоохранительных органов государственная пошлина уплачивается после проведения экспертизы и оформления соответствующих документов, но до выдачи результатов экспертизы.

За проведение опробования, клеймения или экспертизы, выполнение анализов по желанию организации или физического лица, для которых совершаются эти действия, в более короткие сроки, чем это предусмотрено распорядительными документами Российской государственной пробирной палаты, государственная пошлина взимается в размерах, *увеличенных*:

1) при выдаче заклеянных изделий в течение одних суток с момента принятия изделий — на 200%;

2) выдаче заклеянных изделий в течение двух суток с момента принятия изделий — на 100%;

3) выдаче результатов экспертизы или результатов анализов в течение одних суток с момента принятия изделий — на 200%.

В зависимости от особенностей предъявляемых изделий размер государственной пошлины *увеличивается* по сравнению с установленными в ст. 333.31 НК РФ размерами государственной пошлины:

✓ при предъявлении изделий с закрепленными камнями (вставками), за исключением изделий, предъявляемых после ремонта, — на 100%;

✓ предъявлении изделий, составные части (детали) которых изготовлены из различных сплавов драгоценных металлов, — на 100%. При этом размер государственной пошлины устанавливается по драгоценному металлу основной части изделия, на которую налагается основное государственное пробирное клеймо;

✓ предъявлении изделий, предъявляемых в индивидуальной упаковке или с прикрепленными ярлыками (бирками, пломбами и тому подобное), работа с которыми связана с дополнительными затратами времени, — на 50%.

При клеймении изделий совмещенным инструментом (именник и государственное пробирное клеймо) размер государственной пошлины *увеличивается* на 50%.

При недоступности вставки для определения наименования материала с использованием приборов объективной диагностики размер государственной пошлины, установленный в соответствии со ст. 333.31 НК РФ, *увеличивается* на 100%.

При проведении экспертизы нетранспортабельных (ветхих и крупногабаритных) изделий, а также при проведении экспертизы иных изделий в помещении музея по заявке заказчика размер государственной пошлины *увеличивается* на 25% по сравнению с размером государственной пошлины, установленным в соответствии со ст. 333.31 НК РФ.

18.7. Государственная пошлина за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий

Государственная пошлина за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий уплачивается в следующих размерах:

- 1) за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц и (или) государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий, — 2 тыс. руб.;
- 2) государственную регистрацию политической партии, а также каждого регионального отделения политической партии — 1 тыс. руб.;
- 3) государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, а также за государственную регистрацию ликвидации юридического лица, за исключением случаев, когда ликвидация юридического лица производится в порядке применения процедуры банкротства, — 20% размера государственной пошлины, установленного за государственную регистрацию юридического лица;
- 4) аккредитацию филиалов иностранных организаций, создаваемых на территории РФ, — 60 тыс. руб. за каждый филиал;
- 5) государственную регистрацию договоров коммерческой концессии (субконцессии) — 1 тыс. руб. за каждый договор;
- 6) государственную регистрацию изменений договоров коммерческой концессии (субконцессии) — 20% размера государственной пошлины, уплаченной за регистрацию соответствующих договоров;
- 7) открытие филиала банка — 20 тыс. руб.;
- 8) государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя — 400 руб.;
- 9) выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя или свидетельства о государственной регистрации юридического лица — 20%

размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию (в соответствии с письмом ФНС России от 13 января 2005 г. № ШС-6-09/5@ регистрирующими (налоговыми) органами не производится выдача копий ранее выданного свидетельства с проставлением штампа «дубликат»; под выдачей дубликатов свидетельств понимается повторная выдача свидетельств, аналогичных по содержанию, но отличающихся от ранее выданных серий и номером бланка свидетельства);

10) государственную регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на всей территории РФ, за ее пределами, на территориях нескольких субъектов РФ:

периодического печатного издания — 2 тыс. руб.;

информационного агентства — 2 400 руб.;

радио-, теле-, видеопрограммы, кинохроникальной программы, иного средства массовой информации — 3 тыс. руб.;

11) государственную регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на территории субъекта РФ, района, города, иного населенного пункта, района в городе, микрорайона:

периодического печатного издания — 1 тыс. руб.;

информационного агентства — 1200 руб.;

радио-, теле-, видеопрограммы, кинохроникальной программы, иных средств массовой информации — 1500 руб.;

12) выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации средства массовой информации — 20% размера государственной пошлины, уплаченной за его регистрацию;

13) внесение изменений в свидетельство о государственной регистрации средства массовой информации — 20% размера государственной пошлины, уплаченной за его регистрацию;

14) государственную регистрацию лекарственных средств — 2 тыс. руб.;

15) регистрацию иностранного гражданина и лица без гражданства, проживающего на территории РФ, по видам на жительство — 100 руб.;

16) выдачу и обмен паспорта гражданина РФ — 100 руб.;

17) повторную выдачу паспорта гражданина РФ — 150 руб.;

18) государственную регистрацию договора о залоге транспортных средств — 0,1% суммы договора, но не более 1 тыс. руб.;

19) государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс, договора об отчуждении предприятия как имущественного комплекса, а также ограничений (обременений) прав на предприятие как имущественный комплекс — 0,1% стоимости имуще-

ства, имущественных и иных прав, входящих в состав предприятия как имущественного комплекса, но не более 30 тыс. руб.;

20) государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, договоров об отчуждении недвижимого имущества, за исключением юридически значимых действий, предусмотренных пунктами 19, 22—24:

- ✓ физическим лицам — 500 руб.;
- ✓ организациям — 7 500 руб.;

21) внесение изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, за исключением юридически значимых действий, предусмотренных пунктом 25:

- ✓ физическим лицам — 100 руб.;
- ✓ организациям — 300 руб.;

22) государственную регистрацию:

договора об ипотеке, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке как обременении прав на недвижимое имущество:

- ✓ физическим лицам — 500 руб.;
- ✓ организациям — 2 тыс. руб.;

✓ соглашения об изменении или о расторжении договора об ипотеке, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним:

- ✓ физическим лицам — 100 руб.;
- ✓ организациям — 300 руб.

В случае, если договор об ипотеке или договор, включающий соглашение об ипотеке, обеспечивающее исполнение обязательства, за исключением договора, влекущего возникновение ипотеки на основании закона, заключен между физическим лицом и юридическим лицом, государственная пошлина взимается в размере, установленном для физических лиц;

23) государственную регистрацию:

✓ смены залогодержателя вследствие уступки прав по основному обязательству, обеспеченному ипотекой, либо по договору об ипотеке, в том числе сделки по уступке прав требования, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке, осуществляемой при смене залогодержателя, — 500 руб.;

✓ смены владельца закладной, в том числе сделки по уступке прав требования, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке, осуществляемой при смене владельца закладной, — 100 руб.;

24) государственную регистрацию сервитутов:

- ✓ в интересах физических лиц — 500 руб.;
- ✓ интересах организаций — 2 тыс. руб.;

25) внесение изменений и дополнений в регистрационную запись об ипотеке — 100 руб.;

26) повторную выдачу правообладателям свидетельства о государственной регистрации права на недвижимое имущество (взамен утерянного, пришедшего в негодность, в связи с внесением в содержащуюся в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним запись о праве изменений, в том числе исправлением в данной записи технической ошибки, за исключением ошибок, допущенных по вине органа, осуществляющего государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним):

- ✓ для физических лиц — 100 руб.;
- ✓ для организаций — 300 руб.;

27) право вывоза:

✓ культурных ценностей, созданных более 50 лет назад, — 10% стоимости вывозимых культурных ценностей;

✓ культурных ценностей, созданных 50 лет назад и менее, — 5% стоимости вывозимых культурных ценностей;

✓ предметов коллекционирования по палеонтологии — 10% стоимости вывозимых культурных ценностей;

✓ предметов коллекционирования по минералогии — 5% стоимости вывозимых культурных ценностей;

28) право временного вывоза культурных ценностей — 0,01% страховой стоимости временно вывозимых культурных ценностей;

29) государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных с выдачей:

✓ государственных регистрационных знаков на транспортные средства, — 400 руб.;

✓ государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства и прицепы, — 200 руб.;

✓ паспорта транспортного средства, — 100 руб.;

✓ свидетельства о регистрации транспортного средства, — 100 руб.;

30) внесение изменений в выданный ранее паспорт транспортного средства — 20 руб.;

31) выдачу или продление срока действия акта технического осмотра транспортного средства — 100 руб.;

32) выдачу государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит»:

- ✓ металлических на автотранспортные средства — 400 руб.;
- ✓ металлических на мототранспортные средства и прицепы — 200 руб.;
- ✓ бумажных — 50 руб.;

33) выдачу свидетельства на высвободившийся номерной агрегат — 50 руб.;

34) выдачу отличительного знака участника международного дорожного движения — 30 руб.;

35) выдачу талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства — 30 руб.;

36) выдачу водительского удостоверения, в том числе при замене, взамен утраченного или пришедшего в негодность:

- ✓ изготавливаемого из расходных материалов на бумажной основе, — 100 руб.;
- ✓ изготавливаемого из расходных материалов на пластиковой основе, — 200 руб.;

37) выдачу временного разрешения на право управления транспортными средствами, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, — 60 руб.;

38) выдачу физическому лицу справки, подтверждающей получение водительского удостоверения или временного разрешения на право управления транспортными средствами, — 30 руб.;

39) рассмотрение заявления и выдачу свидетельства о соответствии конструкции транспортного средства требованиям безопасности дорожного движения — 50 руб.;

40) прием квалификационных экзаменов на получение права на управление транспортными средствами:

- ✓ теоретического — 60 руб.;
- ✓ практического — 100 руб.;

41) проставление апостиля — 300 руб.;

42) легализацию документов — 100 руб. за каждый документ;

43) истребование документов — 100 руб. за каждый документ;

44) совершение уполномоченным органом действий, связанных с государственной регистрацией выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг:

- ✓ за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг — 1 тыс. руб.;
- ✓ за рассмотрение заявления о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг — 1 тыс. руб.;

✓ рассмотрение заявления о регистрации проспекта ценных бумаг (в случае, если государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг не сопровождалась регистрацией их проспекта) — 1 тыс. руб.;

✓ рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг в случае, если такая регистрация осуществляется одновременно, — 1 тыс. руб.;

✓ государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещаемых путем подписки, — 0,2% номинальной суммы выпуска (дополнительного выпуска), но не более 100 тыс. руб.;

✓ государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещаемых иными способами, за исключением подписки, — 10 тыс. руб.;

✓ государственную регистрацию отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, за исключением случая регистрации такого отчета одновременно с государственной регистрацией выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, — 10 тыс. руб.;

✓ регистрацию проспекта ценных бумаг (в случае, если государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг не сопровождалась регистрацией их проспекта) — 10 тыс. руб.;

45) выдачу копии зарегистрированного решения о выпуске (дополнительном выпуске) эмиссионных ценных бумаг, или копии зарегистрированного проспекта ценных бумаг, или копии зарегистрированного отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг — 2 тыс. руб.;

46) совершение действий, связанных с выдачей разрешений:

✓ за рассмотрение заявления о выдаче разрешения на размещение и (или) обращение эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов за пределами РФ, в том числе посредством размещения в соответствии с иностранным правом ценных бумаг иностранных эмитентов, удостоверяющих права в отношении эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов, — 1 тыс. руб.;

✓ выдачу разрешения на размещение и (или) обращение эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов за пределами РФ, в том числе посредством размещения в соответствии с иностранным правом

ценных бумаг иностранных эмитентов, удостоверяющих права в отношении эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов, — 10 тыс. руб.;

✓ рассмотрение заявления о выдаче разрешения, подтверждающего статус саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, саморегулируемой организации управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, — 1 тыс. руб.;

✓ выдачу разрешения, подтверждающего статус саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, саморегулируемой организации управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, — 10 тыс. руб.;

47) совершение регистрационных действий, связанных с пассивными инвестиционными фондами:

✓ за рассмотрение заявления о регистрации правил доверительного управления паевым инвестиционным фондом — 1 тыс. руб.;

✓ регистрацию правил доверительного управления паевым инвестиционным фондом — 10 тыс. руб.;

✓ рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила доверительного управления паевым инвестиционным фондом, — 500 руб.;

✓ регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила доверительного управления паевым инвестиционным фондом, — 1 тыс. руб.;

48) совершение регистрационных действий, связанных с осуществлением деятельности на рынке ценных бумаг:

✓ за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, — 1 тыс. руб.;

✓ регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, — 10 тыс. руб.;

✓ рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, пассивного инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, заявления о регистрации изменений

и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, — 500 руб.;

✓ регистрацию изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, — 1 тыс. руб.;

49) предоставление лицензий на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг:

✓ за предоставление лицензии на осуществление деятельности по организации торговли в качестве фондовой биржи, лицензии на осуществление клиринговой деятельности, лицензии фондовой биржи — 100 тыс. руб. за каждую лицензию;

✓ предоставление лицензии на осуществление деятельности по ведению реестра владельцев ценных бумаг, лицензии на осуществление деятельности по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами, лицензии на осуществление деятельности специализированного депозитария инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов — 10 тыс. руб. за каждую лицензию;

50) государственную регистрацию в Государственном судовом реестре, судовой книге или бербоут-чартерном реестре:

✓ морских судов — 3 тыс. руб.;

✓ судов внутреннего плавания — 1 тыс. руб.;

✓ судов смешанного (река — море) плавания — 1500 руб.;

51) государственную регистрацию изменений, вносимых в Государственный судовой реестр, судовую книгу или бербоут-чартерный реестр:

✓ морских судов — 600 руб.;

✓ судов внутреннего плавания — 200 руб.;

✓ судов смешанного (река — море) плавания — 300 руб.;

52) за выдачу свидетельства о праве собственности на:

✓ морское судно — 3 тыс. руб.;

✓ судно внутреннего плавания — 1 тыс. руб.;

✓ судно смешанного (река — море) плавания — 1500 руб.;

53) выдачу свидетельства о праве плавания под Государственным флагом РФ:

✓ морских судов — 3 тыс. руб.;

- ✓ судов внутреннего плавания — 1 тыс. руб.;
- ✓ судов смешанного (река — море) плавания — 1500 руб.;
- 54) выдачу судового билета — 200 руб.;
- 55) предоставление лицензии судовой радиостанции — 1 тыс. руб.;
- 56) выдачу судового санитарного свидетельства о праве плавания — 400 руб.;

57) право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц — 10 тыс. руб.;

58) следующие действия, совершаемые уполномоченными органами при проведении аттестации в случаях, если такая аттестация предусмотрена законодательством РФ:

- ✓ выдачу аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, — 400 руб.;

- ✓ внесение изменений в аттестат, свидетельство либо иной документ, подтверждающий уровень квалификации, в связи с переменной фамилии, имени, отчества — 100 руб.;

- ✓ выдачу дубликата аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, в связи с его утерей — 400 руб.;

- ✓ продление (возобновление) действия аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, в случаях, предусмотренных законодательством, — 200 руб.;

59) выдачу разрешения на трансграничное перемещение опасных отходов — 10% суммы договора на трансграничное перемещение опасных отходов, но не менее 100 тыс. руб.;

60) выдачу разрешений на вывоз с территории РФ, а также на ввоз на территорию РФ видов животных и растений, их частей или дериватов, подпадающих под действие Конвенции о международной торговле видами дикой фауны и флоры, находящимися под угрозой исчезновения, — 1 тыс. руб.;

61) государственную регистрацию воздушных судов в Государственном реестре гражданских воздушных судов Российской Федерации:

- ✓ воздушных судов I класса — 2 тыс. руб.;
- ✓ воздушных судов II и III классов — 1500 руб.;
- ✓ воздушных судов IV классов — 1 тыс. руб.;

62) государственную регистрацию в соответствующих государственных реестрах:

- ✓ гражданского аэродрома классов А, Б, В — 40 тыс. руб.;
- ✓ гражданского аэродрома классов Г, Д, Е — 20 тыс. руб.;
- ✓ аэропорта — 5 тыс. руб.;

63) продление сроков действия свидетельства о государственной регистрации и годности аэропортов и гражданских аэродромов к эксплуатации — 50% размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию;

64) регистрацию систем светосигнального оборудования с огнями высокой или малой интенсивности, а также за продление сроков действия удостоверения годности к эксплуатации указанного светосигнального оборудования:

- ✓ с огнями высокой интенсивности — 5 тыс. руб.;
- ✓ огнями малой интенсивности — 700 руб.;

65) внесение изменений в государственные реестры, указанные в пунктах 61 и 62, а также в удостоверение годности к эксплуатации оборудования, указанного в пункте 64, — 20% размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию;

66) государственную регистрацию основного технологического оборудования для производства этилового спирта и (или) алкогольной продукции — 40 тыс. руб.;

67) государственную регистрацию новых пищевых продуктов, материалов и изделий — 1500 руб.;

68) государственную регистрацию отдельных видов продукции, представляющих потенциальную опасность для человека, а также видов продукции, впервые ввозимых на территорию РФ, — 1500 руб.;

69) рассмотрение ходатайств, предусмотренных антимонопольным законодательством, — 10 тыс. руб.;

70) выдачу прокатного удостоверения на кино- и видеофильмы — 1 тыс. руб.;

71) следующие действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием, за исключением действий, связанных с лицензированием производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, с лицензированием деятельности в области оказания услуг связи, а также за исключением действий, указанных в пунктах 49, 55 и 72—74:

- ✓ рассмотрение заявления о предоставлении лицензии — 300 руб.;
- ✓ предоставление лицензии — 1 тыс. руб.;
- ✓ переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, — 100 руб.;

72) следующие действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием организации и содержания тотализаторов и игорных заведений:

- ✓ рассмотрение заявления о предоставлении лицензии — 300 руб.;
- ✓ предоставление лицензии — 3 тыс. руб.;
- ✓ переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, — 1 тыс. руб.;

73) предоставление лицензии на осуществление банковских операций при создании банка — 0,1% заявленного уставного капитала создаваемого банка, но не более 40 тыс. руб.;

74) предоставление долгосрочной лицензии на пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, за предоставление лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов:

- ✓ организациям — 200 руб.;
- ✓ физическим лицам — 100 руб.;

75) государственную регистрацию наименований этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья, этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей пищевой продукции и другой спиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции (средств) — 1 тыс. руб.;

76) государственную регистрацию изделий медицинского назначения и медицинской техники, которые произведены в Российской Федерации, — 1500 руб.;

77) государственную регистрацию пестицидов и агрохимикатов, потенциально опасных химических и биологических веществ — 1500 руб.;

78) выдачу сертификата соответствия — 100 руб.;

79) выдачу ордера на квартиру — 75 руб.;

80) выдачу разрешения на распространение наружной рекламы — 1500 руб.;

81) получение ресурса нумерации оператором связи:

✓ за один телефонный номер из плана нумерации седьмой зоны всемирной нумерации для телефонной сети связи общего пользования, за исключением выделения нумерации из кодов доступа к услугам электросвязи, — 10 руб.;

✓ один код идентификации сетей подвижной радиотелефонной связи и подвижной радиосвязи из ресурса нумерации кодов идентификации сетей связи, их элементов и окончного оборудования — 1 млн руб.;

- ✓ один номер из кодов доступа к услугам электросвязи из плана нумерации седьмой зоны всемирной нумерации для телефонной сети связи сети связи общего пользования — 10 тыс. руб.;
 - ✓ один номер из плана нумерации выделенной сети единой сети электросвязи Российской Федерации — 10 руб.;
 - ✓ один магистральный маршрутный индекс узлов телеграфных сетей — 10 тыс. руб.;
 - ✓ один код идентификации сети передачи данных — 10 тыс. руб.;
- 82) регистрацию декларации о соответствии требованиям средств связи и услуг связи — 1 тыс. руб.

18.8. Особенности уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию выпуска ценных бумаг, средств массовой информации, за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей, за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц, за получение ресурса нумерации

При государственной регистрации *выпуска эмиссионных ценных бумаг* плательщик обязан в течение трех рабочих дней после дня уплаты государственной пошлины представить в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика расчет суммы государственной пошлины с указанием общего объема выпуска, вида и способа размещения ценных бумаг.

Для исчисления государственной пошлины *за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей* принимается рыночная цена культурных ценностей, указанная в заявлении лица, ходатайствующего об их вывозе. В случае, если орган государственной власти, выдающий свидетельство на право вывоза культурных ценностей, определяет иную стоимостную оценку культурных ценностей, для исчисления государственной пошлины за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей принимается более высокая цена.

Государственная пошлина за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей уплачивается исходя из цены всех одновременно вывозимых одним лицом культурных ценностей.

В случае вывоза (временного вывоза) культурных ценностей лицами, передавшими в дар Российской Федерации культурные ценности,

в отношении которых принято решение о внесении их в государственные охранные списки или реестры, в целях определения размера государственной пошлины за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей цена вывозимых культурных ценностей уменьшается на цену культурных ценностей, переданных в дар.

Государственная пошлина за государственную регистрацию *средств массовой информации* уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) при регистрации средств массовой информации рекламного характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в пять раз;

2) при регистрации средств массовой информации эротического характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в десять раз;

3) при регистрации средств массовой информации, специализирующихся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также средств массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации уменьшается в пять раз.

Отнесение средств массовой информации к средствам массовой информации рекламного, эротического характера, к средствам массовой информации, специализирующимся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также к средствам массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

Государственная пошлина за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц уплачивается при государственной регистрации юридического лица при его создании либо при регистрации соответствующих изменений учредительных документов юридического лица.

Государственная пошлина за *получение ресурса нумерации* уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) в случае изменения нумерации государственная пошлина за получение ресурса нумерации не уплачивается. В случае полного или частичного изъятия ресурса нумерации, выделенного оператору связи, уплаченная им государственная пошлина не возвращается;

2) при реорганизации организации в форме слияния, присоединения, преобразования и переоформлении правоустанавливающих документов на выделенный ей ресурс нумерации государственная пошлина за ранее выделенный ресурс нумерации не уплачивается;

3) при реорганизации организации в форме разделения или выделения и переоформлении правоустанавливающих документов на выделенный ресурс нумерации государственная пошлина за ранее выделенный ресурс нумерации не уплачивается.

18.9. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций по уплате государственной пошлины

От уплаты государственной пошлины, установленной гл. 25.3 НК РФ, освобождаются:

1) федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

2) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный суд РФ;

3) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ — при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

4) федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта РФ или орган местного самоуправления — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

5) ЦБ РФ — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством РФ;

6) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае, если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

7) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства РФ;

8) государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

9) физические лица — авторы культурных ценностей — за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

10) органы государственной власти, органы местного самоуправления — за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и за государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций;

11) физические лица — Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

12) физические лица — участники и инвалиды Великой Отечественной войны — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

13) физическое лицо — гражданин РФ, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является ветераном Великой Отечественной войны, — за совершение действий, предусмотренных п. 4—7 ст. 333.30 НК РФ;

14) физическое лицо — гражданин РФ, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является инвалидом, учащимся (воспитанником) образовательных учреждений (независимо от их форм собственности), — за совершение действий, предусмотренных п. 4—7 ст. 333.30 НК РФ. Льгота предос-

тавляется также коллективу авторов, правообладателей, каждый член которого является инвалидом, либо участником Великой Отечественной войны, либо инвалидом Великой Отечественной войны.

Основанием для предоставления льгот физическим лицам, перечисленным в п. 11 и 12 ст. 333.35 НК РФ, является удостоверение установленного образца.

Льготы, предусмотренные п. 13 и 14 ст. 333.35 НК РФ, предоставляются по ходатайству автора (авторов). Основанием для предоставления льготы являются копии соответствующих документов: удостоверения ветерана Великой Отечественной войны (участника войны), справки медико-социальной экспертизы, документа, выданного образовательным учреждением. Ходатайство о предоставлении указанных льгот подается вместо документа, подтверждающего уплату государственной пошлины, если льготой является освобождение от ее уплаты, или вместе с указанным документом.

Государственная пошлина *не уплачивается* в следующих случаях:

1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в государственном или муниципальном образовательном учреждении;

2) за продление срока действия разрешения на временное пребывание в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства, прибывших в Российскую Федерацию в целях осуществления благотворительной деятельности или доставки гуманитарной помощи либо по обстоятельствам, связанным с необходимостью экстренного лечения, тяжелой болезнью или со смертью близкого родственника;

3) за вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику;

4) за государственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество, не закрепленное за государственными, муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющее соответственно государственную казну РФ, казну субъекта РФ, муниципальную казну;

5) за государственную регистрацию арестов недвижимого имущества;

6) за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона;

7) за государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в

записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

8) за государственную регистрацию возникшего до введения в действие Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» права на объект недвижимого имущества при государственной регистрации перехода данного права или сделки об отчуждении объекта недвижимого имущества. В иных предусмотренных п. 2 ст. 6 указанного Федерального закона случаях за государственную регистрацию права на объект недвижимого имущества, возникшего до введения в действие указанного Федерального закона, государственная пошлина взимается в размере, равном половине установленной гл. 25.3 НК РФ государственной пошлины за государственную регистрацию права на недвижимое имущество.

18.10. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий

От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий *освобождаются*:

1) органы государственной власти, органы местного самоуправления, обращающиеся за совершением нотариальных действий в случаях, предусмотренных законом;

2) инвалиды I и II группы — на 50% по всем видам нотариальных действий;

3) физические лица — за удостоверение завещаний имущества в пользу Российской Федерации, субъектов РФ и (или) муниципальных образований;

4) общественные организации инвалидов — по всем видам нотариальных действий;

5) физические лица — за выдачу свидетельств о праве на наследство при наследовании:

✓ жилого дома, а также земельного участка, на котором расположен жилой дом, квартиры, комнаты, если эти лица проживали совместно с наследодателем на день смерти наследодателя и продолжают проживать в этом доме (этой квартире, комнате) после его смерти;

✓ имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с выполнением долга гражданина РФ по спасению человеческой жизни, охране государ-

ственной собственности и правопорядка, а также имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям. К числу погибших относятся также лица, умершие до истечения одного года вследствие ранения (контузии), заболеваний, полученных в связи с вышеуказанными обстоятельствами;

✓ вкладов в банках, денежных средств на банковских счетах физических лиц, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством РФ об интеллектуальной собственности, пенсий.

Наследники, не достигшие совершеннолетия ко дню открытия наследства, а также лица, страдающие психическими расстройствами, над которыми в порядке, определенном законодательством, установлена опека, освобождаются от уплаты государственной пошлины при получении свидетельства о праве на наследство во всех случаях независимо от вида наследственного имущества;

б) наследники работников, которые были застрахованы за счет организаций на случай смерти и погибли в результате несчастного случая по месту работы (службы), — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм;

7) финансовые и налоговые органы — за выдачу им свидетельств о праве на наследство Российской Федерации, субъектов РФ или муниципальных образований;

8) школы-интернаты — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких школах;

9) специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным (общественно опасным) поведением федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области образования, — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;

10) воинские части, организации Вооруженных Сил РФ, других войск — за совершение исполнительных надписей о взыскании задолженности в возмещение ущерба;

11) лица, получившие ранения при защите СССР, Российской Федерации и исполнении служебных обязанностей в Вооруженных Силах СССР и Вооруженных Силах РФ, — за свидетельствование верности копий документов, необходимых для предоставления льгот;

12) физические лица, признанные в установленном порядке нуждающимися в улучшении жилищных условий, — за удостоверение сде-

лок по приобретению жилья полностью или частично за счет средств субсидий на строительство или приобретение жилья;

13) наследники сотрудников органов внутренних дел, военнослужащих внутренних войск федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области внутренних дел, и военнослужащих Вооруженных Сил РФ, застрахованных в порядке обязательного государственного личного страхования, погибших в связи с осуществлением служебной деятельности либо умерших до истечения одного года со дня увольнения со службы вследствие ранения (контузии), заболевания, полученных в период прохождения службы, — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм по обязательному государственному личному страхованию.

18.11. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния

От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния *освобождаются*:

1) физические лица:

✓ за выдачу свидетельств при исправлении и (или) изменении записей актов о рождении в связи с усыновлением (удочерением);

✓ за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками, допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния по вине работников, производящих государственную регистрацию актов гражданского состояния;

✓ за выдачу справок о регистрации актов гражданского состояния для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и (или) пособий;

✓ за выдачу свидетельств о смерти при исправлении и изменении записей актов о смерти необоснованно репрессированных и впоследствии реабилитированных лиц на основании закона о реабилитации жертв политических репрессий, а также за выдачу повторных свидетельств о смерти лиц указанной категории;

✓ за выдачу извещений об отсутствии записей актов гражданского состояния для восстановления утраченных записей актов гражданского состояния в установленном порядке;

2) органы управления образованием, опеки и попечительства и комиссии по делам несовершеннолетних и защите их прав — за выдачу

повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также повторных свидетельств о смерти их родителей.

18.12. Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины.

Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины

Уплаченная государственная пошлина подлежит *возврату* частично или полностью в случае:

1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено гл. 25.3 НК РФ;

2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если государственная пошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом. При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда. *Не подлежит возврату* уплаченная государственная пошлина при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции;

4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу), совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие;

5) отказа в выдаче паспорта гражданина РФ для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего в случаях, предусмотренных законодательством, личность гражданина

РФ за пределами территории РФ и на территории РФ, проездного документа беженца.

Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика государственной пошлины, поданному в налоговый орган по месту совершения действия, за которое уплачена (взыскана) государственная пошлина. Заявление может быть подано в течение трех лет со дня уплаты излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины.

К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины прилагаются: решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается (взимается) государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, в соответствующих случаях — акты налоговых проверок организаций и должностных лиц, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины, в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, — копии указанных платежных документов.

Возврат суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины производится за счет средств бюджета, в который произведена переплата.

Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации. При прекращении государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

Возврат уплаченной государственной пошлины в случаях, если решения судов приняты полностью или частично не в пользу государственных органов, органов местного самоуправления или должност-

ных лиц, производится за счет средств бюджета, в который производилась уплата.

Платательщик государственной пошлины имеет право на *зачет* излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия. Указанный зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган (должностному лицу), в который (к которому) он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет. К заявлению о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины прилагаются: решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного возврата государственной пошлины, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

Возврат или зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм государственной пошлины производится в порядке, установленном главой 12 НК РФ.

Отсрочка или *рассрочка* уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица на срок до шести месяцев. На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

ДРУГИЕ ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

19.1. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения

19.1.1. Основные элементы налогообложения

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, — это федеральный налог, который взимается на основании Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения». С 1 января 2006 г. предполагается взимание налога на наследование или дарение в соответствии с НК РФ.

Налогоплательщики — физические лица, которые принимают имущество, переходящее в их собственность в порядке наследования или дарения.

Объекты налогообложения — жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах, автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней и лом таких изделий, паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах, суммы, находящиеся во вкладах в учреждениях банков и других кредитных учреждениях, средства на именных приватизационных счетах физических лиц, стоимость имущественных и земельных долей (паев), валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении.

Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования, исчисляется по *ставкам*, приведенным в табл. 13.

Таблица 13

**Размеры ставок налога с имущества, переходящего
в порядке наследования**

Стоимость имущества, МРОТ	Наследники 1-й очереди (родители, дети, супруги)	Наследники 2-й очереди (бабки, деды, братья, сестры)	Другие наследники
850—1700 МРОТ	5% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	10% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	20% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
1701—2550 МРОТ	42,5 МРОТ + 10% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	85 МРОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	170 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550 МРОТ	127,5 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	255 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	425 МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке дарения, исчисляется по ставкам, приведенным в табл. 14.

Таблица 14

**Размеры ставок налога с имущества, переходящего
в порядке дарения**

Стоимость имущества, МРОТ	Дарение: родители — детям, дети — родителям (налог с получателя дарения)	Другим физическим лицам
80—850 МРОТ	3% от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ	10% от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ
851—1700 МРОТ	23,1 МРОТ + 7% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ	77 МРОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ
1701—2550 МРОТ	82,6 МРОТ + 11% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	247 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550 МРОТ	176,1 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	502 МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

Налог *взимается при условии выдачи* нотариусами, должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, *свидетельств о праве на наследство* или *удостоверения ими договоров дарения* в случаях, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества на день открытия наследства или удостоверения договора дарения превышает соответственно 850-кратный и 80-кратный установленный законом МРОТ.

Оценка жилого дома (квартиры), дачи и садового домика, переходящих в собственность физического лица в порядке наследования или дарения, производится органами коммунального хозяйства или страховыми организациями. Оценка транспортных средств производится страховыми и другими организациями, которым предоставлено право осуществлять эти действия. Оценка другого имущества производится экспертами.

Нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, обязаны в 15-дневный срок (с момента выдачи свидетельства или удостоверения договора) направить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, переходящего в собственность граждан, необходимую для исчисления налога.

Исчисление налога производится *налоговыми органами*. Сумма налога на имущество, переходящее в собственность физических лиц в порядке наследования в случаях наличия в составе этого имущества жилых домов (квартир), дач и садовых домиков в садовых товариществах, уменьшается на сумму налогов на имущество физических лиц, подлежащую уплате этими лицами за указанные объекты до конца года открытия наследства.

В случаях, когда физическому лицу от одного и того же физического лица неоднократно в течение года переходит в собственность имущество в порядке дарения, налог исчисляется с общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров.

Уплата налога производится плательщиком *на основании платежного извещения*, вручаемого ему налоговым органом. Физические лица, проживающие в РФ, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения. В случае необходимости налоговые органы могут предоставлять плательщикам по их письменному заявлению рассрочку или отсрочку уплаты налога, но не более чем на два года, с уплатой процентов в размере 0,5 ставки на срочные вклады, действующей в Сберегательном банке РФ. Физические лица, проживающие за пределами РФ, обязаны уплатить налог до получения документа, удостоверяющего право собственности на имущество. Выдача им такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не допускается.

Наследственное имущество и имущество, перешедшее в порядке дарения, может быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, что подтверждается справкой налогового органа.

19.1.2. Льготы по налогу

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, *не взимается* со стоимости:

✓ имущества, переходящего в порядке наследования пережившему супругу, или дарения имущества одним супругом другому (налог не взимается независимо от того, проживали супруги вместе или нет; основанием для предоставления льготы является свидетельство о регистрации брака, а в случае его отсутствия — решение суда о признании факта супружества);

✓ жилых домов (квартир) и с сумм пассивных накоплений в жилищно-строительных кооперативах, если наследники или одаряемые проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателем или дарителем на день открытия наследства или оформления договора дарения (факт совместного проживания подтверждается справкой из соответствующего жилищного органа или городской, поселковой, сельской администрации, а также решением суда; в частности, не лишаются права на льготу по налогу физические лица, получающие имущество в порядке наследования или дарения, проживающие совместно с наследодателем или дарителем и временно выехавшие в связи с обучением (студенты, аспиранты, учащиеся), нахождением в длительной служебной командировке, прохождением срочной службы в Вооруженных Силах; в этом случае основанием для предоставления льготы является справка соответствующей организации о причинах отсутствия гражданина).

Кроме того, налог не взимается с имущества, переходящего в порядке наследования со стоимости:

✓ имущества, переходящего в порядке наследования от лиц, погибших при защите СССР и РФ, в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо в связи с выполнением долга гражданина СССР и РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка (основание для предоставления льготы — документ соответствующей организации о смерти наследодателя);

✓ жилых домов и транспортных средств, переходящих в порядке наследования инвалидам I и II групп (основание для предоставления льготы — удостоверение инвалида; льгота предоставляется тем физи-

ческим лицам, которые имели указанные выше группы инвалидности на момент получения свидетельства на право наследования);

✓ транспортных средств, переходящих в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца (потерявшими кормильца считаются члены семьи умершего (погибшего) военнослужащего, имеющие право на получение пенсии по случаю потери кормильца; основание для предоставления указанной льготы — пенсионное удостоверение, выданное соответствующими органами в установленном порядке).

19.2. Водный налог

Водный налог — федеральный налог, взимаемый с 1 января 2005 г. на основании гл. 25.2 части второй НК РФ (гл. 25.2 НК РФ введена Федеральным законом от 28 июля 2004 г. № 83-ФЗ).

19.2.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

Объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами (далее — виды водопользования):

- ✓ забор воды из водных объектов;
- ✓ использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях;
- ✓ использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- ✓ использование водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

- ✓ забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- ✓ забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- ✓ забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

✓ забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

✓ забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

✓ использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

✓ использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

✓ использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

✓ использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбоводного, водотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

✓ использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

✓ использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

✓ особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

✓ забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

✓ забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

✓ использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

19.2.2. Налоговая база и налоговый период

По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком *отдельно* в отношении каждого водного объекта.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды *налоговая база* определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных по материалам соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как производство объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал.

19.2.3. Налоговые ставки

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в следующих размерах.

При заборе воды:

✓ из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования:

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. куб. м воды, забранной	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342

1	2	3	4
Восточно-Сибирский	Амур	276	330
	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336;

✓ территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования:

Море	Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. куб. м морской воды
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04

К вышеуказанным ставкам водного налога, установленным за забор воды из поверхностных водных объектов для технологических нужд в пределах установленных лимитов, в отношении налогоплательщиков, осуществляющих эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямоточной схемы водоснабжения, на период с 1 января по 31 декабря 2005 г. включительно применяется коэффициент 0,85.

При использовании акватории:

✓ поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях:

Экономический район	Налоговая ставка, тыс. руб. в год за 1 кв. км используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24
Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84

✓ территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод:

Море	Налоговая ставка, тыс. руб. в год за 1 кв. км используемой акватории
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики:

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладозского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях:

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. куб. м справляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1 656,0
Реки бассейнов Ладозского и Онежского озер и озера Ильмень	1 705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1 522,8
Северная Двина	1 650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1 454,4
Печора	1 554,0
Амур	1 476,0
Волга	1 636,8
Енисей	1 585,2
Лена	1 646,4
Обь	1 576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется лесосплав в плотках и кошелях	1 183,2

При заборе воды *сверх* установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере установленных налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды, забранной из водного объекта.

19.2.4. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога, налоговая декларация

Налогоплательщик исчисляет сумму налога *самостоятельно*.

Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм налога в отношении всех видов водопользования.

Общая сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

Налогоплательщики — иностранные лица представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

19.3. Налог на добычу полезных ископаемых

19.3.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налог на добычу полезных ископаемых введен Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Рос-

сийской Федерации», взимается с 1 января 2002 г. на основании гл. 26 части второй НК РФ.

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики подлежат *постановке на учет* в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ, в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом для целей гл. 26 НК РФ местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Минфином РФ.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

В целях гл. 26 НК РФ *не признаются* объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных

ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством РФ;

4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

В целях гл. 26 НК РФ полезные ископаемые, признаваемые объектом налогообложения, именуются *добытым полезным ископаемым*. При этом *полезным ископаемым* признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия).

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Видами добытого полезного ископаемого являются:

- 1) антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
- 2) торф;
- 3) углеводородное сырье:
 - ✓ нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

✓ газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей;

✓ газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее — попутный газ);

✓ газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

4) товарные руды:

✓ черных металлов (железо, марганец, хром);

✓ цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

✓ редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);

✓ многокомпонентные комплексные руды;

5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

6) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавленый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

7) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полевитовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-москвит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

8) битуминозные породы (за исключением углеводородного сырья);

9) сырье редких металлов (рассеянных элементов), в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий, а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

11) кондиционный продукт психооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и др.);

12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

14) соль природная и чистый хлористый натрий;

15) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

16) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

19.3.2. Налоговая база

Налоговая база определяется как *стоимость* добытых полезных ископаемых, за исключением попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья¹.

Налоговая база при добыче попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как *количество* добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется отдельно по *каждому* добытому полезному ископаемому.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

Количество добытого полезного ископаемого определяется *прямым* (посредством применения измерительных средств и устройств) или *косвенным* (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом. В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, количество добытого по-

¹ В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ в период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. налоговая база при добыче нефти определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со ст. 339 гл. 26 НК РФ.

лезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

При извлечении драгоценных металлов из корсанных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется *по данным обязательного учета* при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно.

При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно.

Количество добытого полезного ископаемого, определяемого как полезные компоненты, содержащиеся в добытой многокомпонентной комплексной руде, определяется как *количество компонента руды* в химически чистом виде.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), пре-

дусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых проводится налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Если налогоплательщик применяет способ оценки *исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций*, то оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии — в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

При этом *выручка от реализации* добытого полезного ископаемого определяется исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субвенций из бюджета), определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (см. 6.3), без НДС (при реализации на территории РФ и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В случае, если выручка от реализации добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов — метода начисления или кассового метода.

В целях гл. 26 НК РФ в *сумму расходов по доставке* включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получа-

теля, а также на расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ. В целях гл. 26 НК РФ *к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого* до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценка производится отдельно *по каждому виду* добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации соответствующего добытого полезного ископаемого.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия государственных субвенций к ценам реализации добываемых полезных ископаемых налогоплательщик применяет способ оценки *исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого*. При этом оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых, определяемой на основании цен реализации с учетом положений ст. 40 НК РФ, без НДС (при реализации на территории РФ и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В случае, если выручка от реализации добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в валюту РФ по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов — метода начисления или кассового метода.

В целях гл. 26 НК РФ *в сумму расходов по доставке* включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получа-

теля, а также на расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ. В целях гл. 26 НК РФ к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценка производится отдельно *по каждому виду* добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации соответствующего добытого полезного ископаемого.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого налогоплательщик применяет способ оценки *исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых*.

При этом *расчетная стоимость добытого полезного ископаемого* определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого *учитываются* следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде:

1) материальные расходы (см. 14.3.2), за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых полезных ископаемых (включая материальные расходы, а также за исключением расходов, осуществленных налогоплательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг));

2) расходы на оплату труда (см. 14.3.2), за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче полезных ископаемых;

3) суммы начисленной амортизации (см. 14.4), за исключением сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;

4) расходы на ремонт основных средств, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых;

5) расходы на освоение природных ресурсов;

6) расходы на ликвидацию основных средств и расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, за исключением расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых;

7) прочие расходы, за исключением не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, расходы на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, расходы, не учитываемые в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций (см. 14.3.5).

Оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Оценка стоимости добытых драгоценных камней производится исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Оценка стоимости добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, производится исходя из цен их реализации без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

19.3.3. Налоговый период. Налоговые ставки

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц.

Налогообложение производится по *налоговой ставке 0% (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении)* при добыче:

1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. В целях гл. 26 НК РФ *нормативными потерями полезных ископаемых* признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, установленных в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921;

2) попутный газ;

3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

4) полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 899;

5) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых в порядке, определенном Правительством РФ в постановлении от 26 декабря 2001 г. № 899;

6) минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);

7) подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сель-

скохозайственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан.

Если добыча полезного ископаемого не облагается по налоговой ставке 0%, налогообложение производится по *налоговым ставкам*, приведенным в табл. 15.

Таблица 15

Ставки налога на добычу полезных ископаемых

Вид добытого полезного ископаемого	Налоговая ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф Уголь каменный, уголь бурый, антрацит и горючие сланцы Апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды	4,0
Кондиционные руды черных металлов	4,8
Сырье радиоактивных металлов Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд) Неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии Соль природная и чистый хлористый натрий Подземные промышленные и термальные воды Нефелины, бокситы	5,5
Горнорудное неметаллическое сырье Битуминозные породы Концентраты и другие полупродукты, содержащие золото Иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота) Драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота) Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистое кварцевое сырье и камнесамоцветное сырье	6,5
Минеральные воды	7,5
Кондиционные руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов) Редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых Многокомпонентные комплексные руды, а также полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов Природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0

Если добыча полезного ископаемого не облагается по налоговой ставке 0%, то налогообложение производится по налоговым ставкам:

- ✓ 16,5% — при добыче углеводородного сырья;
- ✓ 17,5% — при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;
- ✓ 135 руб. — за 1000 куб. м газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

19.3.4. Порядок исчисления и уплаты налога.

Авансовые платежи по налогу. Налоговая декларация

Сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Обязанность представления *налоговой декларации* у налогоплательщиков возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика *не позднее* последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

19.4. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов введены Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации». Сборы взимаются с 1 января 2004 г. на основании гл. 25.1 части второй НК РФ.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории РФ.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются:

✓ объекты животного мира в соответствии с установленным в НК РФ перечнем, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ;

✓ объекты водных биологических ресурсов в соответствии с установленным в НК РФ перечнем, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ.

В целях гл. 25.1 НК РФ не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размерах, указанных в табл. 16.

Таблица 16

Ставки сбора за объекты животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира определяются в размере *50% установленных ставок*.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в размере *0 руб.* в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

✓ охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

✓ изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих, устанавливаются в размерах, указанных в табл. 17.

Таблица 17

**Ставки сбора за объекты водных биологических ресурсов
(кроме морских млекопитающих)**

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
<i>Дальневосточный бассейн</i> (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона Российской Федерации и континентальный шельф Российской Федерации в Чукотском, Восточно-Сибирском, Беринговом, Охотском, Японском морях и Тихом океане):	
Минтай Охотского моря	3500
Минтай других районов промысла	2000
Треска	3000
Сельдь	500
Налтус	3500
Терпуг	750
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский западного побережья Камчатки	100 000
Краб камчатский североохотоморский	40 000
Краб камчатский других районов промысла	100 000
Краб синий	100 000
Краб равношипый	40 000

Продолжение табл. 17

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Краб-стригун (берди)	60 000
Краб-стригун (опилио)	60 000
Краб-стригун красный, краб-стригун ангулатус	30 000
Краб колючий района южных Курильских островов	25 000
Краб колючий других районов промысла	13 000
Краб волосатый четырехугольный района юго-восточного Сахалина и залива Анива зоны Охотского моря	40 000
и юго-западного Сахалина зоны Японского моря	
Краб волосатый четырехугольный других районов промысла	9000
Креветка углохвостая	3500
Креветка северная	5500
Креветка травяная	2600
Креветка гребенчатая	5000
Другие виды креветок	1000
Горбуша	3500
Кета	4000
Кижуч и чавыча	4000
Нерка	20 000
Сайра	200
Серый морской еж	6000
Черный морской еж	2600
Прочий морской еж	1300
Кальмар	1000
Трубач	12 000
Гребешок	5000
Трепанг	30 000
Осетровые*	5500
Прочие объекты водных биологических ресурсов	200
Северный бассейн (Белое море, внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона Российской Федерации и континентальный шельф Российской Федерации в море Лаптевых, Карском море, а также в Баренцевом море и районе архипелага Шпицберген):	
Треска	5000
Никша	3500
Гребешок	7000
Сельдь	400

Продолжение табл. 17

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Камбала	300
Палтус	7000
Морской окунь	1500
Мойва	50
Креветка	1000
Краб камчатский	100 000
Прочие объекты водных биологических ресурсов	200
<i>Балтийский бассейн</i> (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона Российской Федерации и континентальный шельф Российской Федерации в Балтийском море, Вислинском, Куршском и Финском заливах):	
Салака (сельдь)	20
Шпрот (килька)	20
Треска	3000
Камбала-тюрьбо	400
Камбала других видов	50
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20
<i>Каспийский бассейн</i> (районы Каспийского моря, в которых Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства):	
Килька каспийская	20
Сельдь	20
Крупный чистик (за исключением судака)	150
Судак	1000
Вобла	200
Осетровые*	5500
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20
<i>Азово-Черноморский бассейн</i> (внутренние морские воды и территориальное море, исключительная экономическая зона Российской Федерации в Черном море, районы Азовского моря с Таганрогским заливом, в которых Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства):	
Судак	1000
Камбала-калкан	2000
Кефаль всех видов	1000
Лещ	150
Тарань	150
Хамса	50
Тюлька	50

Окончание табл. 17

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Шпрот (хилька)	20
Осетровые*	5500
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20
<i>Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера):</i>	
Осетровые*	5500
Семга, чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, балтийский лосось	5000
Кета, сима, кумжа	3000
Байкальский белый хариус, угорь, чир, муксун	2100
Кунджа, голец, паляя, форель всех видов, ленок, сиг, омуль, пыжьян, пелядь, мальма, усач, черноспинка, рыбец (сырть), жерех, хариус, шема, белый амур, толстолобик, кутум, сом, минога	1200
Крупный чистик (за исключением судака)	150
Судак	1000
Рипус, тарань, вобла, ряпушка	80
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20

* Сбор взимается в случае разрешенного промысла.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов — морское млекопитающее — устанавливаются в размерах, приведенных в табл. 18.

Таблица 18

Ставки сбора за объекты водных биологических ресурсов — морские млекопитающие

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. (за 1 животное)
Касатка и другие китообразные (за исключением белухи)	30 000
Белуха	3000
Тихоокеанский морж	1500
Морской котик	800
Серый тюлень	600
Гренландский тюлень, морской заяц, хохлат	350
Крылатка, ларга	200
Кольчатая нерпа, каспийский тюлень, байкальский тюлень, тюлень обыкновенный	150

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере **0 руб.** в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях:

✓ охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов водных биологических ресурсов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

✓ изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством РФ.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством РФ, устанавливаются в размере 15% ставок сбора. При этом пониженная ставка сбора применяется в отношении объема промышленных квот, не превышающего годового объема промышленных квот, выделенного этим организациям на бесплатной основе в 2001 г. В целях гл. 25.1 НК РФ градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями признаются организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые функционируют на 1 января 2002 г. не менее пяти лет, эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством РФ и у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Сумма сбора за пользование объектами *животного мира* определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами *водных биологических ресурсов* определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов.

Плательщики сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам вод-

ных биологических ресурсов, сумму сбора за пользование объектами животного мира *уплачивают при получении лицензии (разрешения)* на пользование объектами животного мира.

Плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов *уплачивают в виде разового и регулярных взносов*. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Уплата разового взноса производится при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов производится:

✓ плательщиками — физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, — по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение);

✓ плательщиками-организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Органы, выдающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира и лицензию (разрешение) на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора. Формы представления сведений органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения), утверждаются ФНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по лицензии (разрешению) на пользование объектами животного мира, не позднее десяти дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира,

суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов. По истечении срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган по месту своего учета за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира, выданным уполномоченным органом. Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира осуществляется в порядке, установленном гл. 12 НК РФ, при условии представления документов, перечень которых утверждает-ся ФНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов по лицензии (разрешению) на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Сведения представляются организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, по формам, утвержденным федеральным налоговым органом.

РАЗДЕЛ IV

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

20.1. Общие условия применения единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщики

20.1.1. Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается гл. 26.1 НК РФ (с 1 января 2004 г. глава действует в редакции Федерального закона от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»). В настоящее время гл. 26.1 НК РФ действует в редакции Федерального закона от 28 декабря 2004 г. № 183-ФЗ.

Единый сельскохозяйственный налог применяется наряду с общим режимом налогообложения. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном гл. 26.1 НК РФ.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога *организациями* предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, *уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование* в соответствии с законодательством РФ.

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога *индивидуальными предпринимателями* предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ и ТК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, *уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование* в соответствии с законодательством РФ.

Иные налоги и сборы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, *не освобождаются* от исполнения предусмотренных НК РФ обязанностей *налоговых агентов*.

Правила, предусмотренные гл. 26.1 НК РФ, *распространяются* на крестьянские (фермерские) хозяйства.

20.1.2. Налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном гл. 26.1 НК РФ порядке.

В целях гл. 26.1 НК РФ *сельскохозяйственными товаропроизводителями* признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращива-

ющие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Порядок отнесения продукции к продукции *первичной переработки*, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, устанавливается Правительством РФ.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих *последующую (промышленную) переработку продукции* первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы определяется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и (или) выращивание рыбы и первичную переработку сельскохозяйственной продукции и (или) рыбы в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья и (или) выращенной ими рыбы.

Сельскохозяйственные товаропроизводители *имеют право* перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают *заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога*, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70%.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

- 2) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26.3 НК РФ;
- 3) организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

20.1.3. Порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) *заявление*.

При этом сельскохозяйственные товаропроизводители в заявлении о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога указывают данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам девяти месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, *не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.*

Если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70%, налогоплательщики дол-

жны произвести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. Указанные налогоплательщики не уплачивают пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам.

Налогоплательщики обязаны подать в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором доход от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) составил менее 70%, и произвести уплату исчисленных сумм налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, *вправе перейти на общий режим налогообложения* с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога *не ранее чем через год* после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Суммы НДС, принятые к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями в порядке, предусмотренном гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, *до перехода* на уплату единого сельскохозяйственного налога, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

При переходе с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам единого сельскохозяйственного налога по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении НДС вычету не подлежат.

20.2. Элементы налогообложения по единому сельскохозяйственному налогу

20.2.1. Объект налогообложения и порядок определения и признания доходов и расходов

Объектам налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают *доходы от реализации* товаров (работ, услуг) и имущественных прав, *внереализационные доходы*.

Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав определяются в соответствии со ст. 249 «Доходы от реализации» гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Внереализационные доходы определяются в соответствии со ст. 250 «Внереализационные доходы» гл. 25 НК РФ. При определении объекта налогообложения организация *не учитываются* доходы, предусмотренные ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» гл. 25 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики *уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы:*

- 1) расходы на приобретение основных средств (с учетом положений п. 4 ст. 346.5 НК РФ);
- 2) расходы на приобретение нематериальных активов;
- 3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- 5) материальные расходы;
- 6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;
- 7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- 8) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);
- 9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности:

- ✓ на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- ✓ наем жилого помещения (по этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах, за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- ✓ суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

- ✓ оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- ✓ консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату нотариусу за нотариальное оформление документов (такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке);

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять такое опубликование (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по

лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

23) суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, уменьшенные на величину сумм НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);

25) расходы на информационно-консультативные услуги;

26) расходы на повышение квалификации кадров;

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба.

Вышеперечисленные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, т.е. для признания для целей налогообложения расходов (затрат) они должны соответствовать *одновременно* следующим условиям. Они должны быть: а) обоснованными; б) документально подтвержденными; в) произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; г) не относиться к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ (не относится к расходам, не учитываемым в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций).

Расходы, указанные в пунктах 5, 6, 7 и 9—21, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 254, 255, 263, 264 и 269 гл. 25 НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 346.5 НК РФ *расходы на приобретение основных средств* принимаются в следующем порядке:

1) в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, — в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиками до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога,

стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

- ✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога;

- ✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости и третьего года — 20% стоимости;

- ✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога равными долями от стоимости основных средств.

Стоимость основных средств принимается равной *остаточной стоимости* этого имущества на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога. При этом в течение налогового периода расходы на приобретение основных средств принимаются равными долями с учетом положений гл. 26.1 НК РФ.

При определении *сроков полезного использования основных средств* следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 в соответствии со ст. 258 НК РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой классификации, сроки полезного использования устанавливаются налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных *после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога*, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения десяти лет с момента их приобретения) налогоплательщики обязаны пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Расходы на приобретение нематериальных активов принимаются в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 346.5 НК РФ.

Для целей гл. 26.1 НК РФ *датой получения доходов* признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Расходы на приобретение основных средств, учитываемые в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 346.5 НК РФ, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений пп. 26.1 НК РФ.

20.2.2. Налоговая база, налоговый период и налоговая ставка

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, определяются исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики вправе *уменьшить* налоговую базу на сумму *убытка*, полученного по пп. 26.1 НК РФ. Под убытком понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ (см. 20.2.1). Указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом сумма убытка, превышающая указанное ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на десять налоговых периодов.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, *не принимается* при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, *не принимается* при переходе на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, *ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начислений*, при переходе на уп-

лату единого сельскохозяйственного налога выполняют следующие правила:

1) на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога;

2) на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации. В отношении основных средств, числящихся у налогоплательщиков, оплата которых будет осуществлена после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, остаточная стоимость учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств;

3) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения;

4) расходы, осуществленные налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода налогоплательщиков на уплату единого сельскохозяйственного налога;

5) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в оплату расходов налогоплательщиков, если до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Налогоплательщики, уплачивавшие единый сельскохозяйственный налог, при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при уплате единого сельхозналога;

2) расходы, осуществленные после перехода на общий режим налогообложения, признаются вычитаемыми из налоговой базы на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

При переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ. При этом суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за этот период в соответствии с гл. 26.1 НК РФ, если они превысили суммы амортизации, исчисленные в соответствии с гл. 25 НК РФ, не уменьшают остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщиков на общий режим налогообложения, а полученная разница признается доходом в случае перехода на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год. *Отчетным периодом* признается полугодие. *Налоговая ставка* устанавливается в размер 6%.

20.2.3. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам *отчетного периода* исчисляют сумму *авансового платежа* по единому сельскохозяйственному налогу исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода. Уплата производится по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по истечении *налогового периода*, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Суммы единого сельскохозяйственного налога *зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Организации по истечении *налогового (отчетного) периода* представляют *налоговые декларации* в налоговые органы по своему место-

нахождению не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам *отчетного периода* представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Индивидуальные предприниматели по истечении *налогового периода* представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а по итогам отчетного периода — не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения (УСН) применяется на основании гл. 26.2 части второй НК РФ, введенной с 1 января 2003 г. Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Приказом МНС России от 19 сентября 2002 г. № ВГ-3-22/495 утверждены формы документов, рекомендуемые для применения организациями и индивидуальными предпринимателями УСН.

21.1. Условия применения УСН и налогоплательщики

21.1.1. Общая характеристика УСН

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется *наряду* с общей системой налогообложения (далее — общий режим налогообложения), предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения *организациями* предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности

организаций за налоговый период. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, *не признаются* налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Организации, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Применение УСН *индивидуальными предпринимателями* предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, *не признаются* налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, *сохраняются* действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, *не освобождаются* от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных НК РФ.

21.1.2. Налогоплательщики

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доход от реализации, определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ (см. 14.2.2), не превысил 11 млн руб. (без учета НДС).

Не вправе применять УСН:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- 11) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- 12) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности¹;
- 13) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 14) организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;
- 15) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, опре-

¹ Подпункт 12 п. 3 ст. 346.12 НК РФ утратил силу в соответствии с Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

деляемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

16) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, *вправе* применять УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные гл. 26.2 НК РФ, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются *исходя из всех* осуществляемых ими видов деятельности.

21.1.3. Порядок и условия начала и прекращения применения УСН

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на УСН сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на УСН налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, вправе подать заявление о переходе на УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять УСН с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если они не превысили следующие установленные ограничения.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн руб., или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превысит 100 млн руб., или доля непосредственного участия других организаций в уставном капитале (фонде) организации-налогоплательщика превысила 25%, или средняя численность работников организации или индивидуально-предпринимателя за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превысила 100 человек (налогоплательщик перестал отвечать требованиям, установленным подп. 14 и 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ), такой налогоплательщик *считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.*

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанные налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором были допущены соответствующие превышения установленных ограничений.

Налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с УСН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

21.2. Объекты налогообложения.

Порядок определения и признания доходов и расходов

21.2.1. Объекты налогообложения

Объектом налогообложения признаются:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется *самим налогоплательщиком*. Объект налогообложения *не может меняться* налогоплательщиком в течение всего срока применения УСН.

Начиная с 1 января 2005 г. для всех налогоплательщиков, применяющих УСН, предусмотренную гл. 26.2 НК РФ, объектом налогообложения признается доход, уменьшенный на величину расходов.

21.2.2. Порядок определения доходов

Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ (см. 14.2.2);

2) внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ (см. 14.2.3).

При определении объекта налогообложения организациями *не учитываются* доходы, не учитываемые для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 251 НК РФ (см. 14.2.4).

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

21.2.3. Порядок определения расходов

При определении объекта налогообложения налогоплательщик *уменьшает* полученные доходы на следующие *расходы*:

1) расходы на приобретение основных средств (с учетом установленных особенностей);

2) расходы на приобретение нематериальных активов;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

8) суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам);

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) расходы на командировки, в частности на:

✓ проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

✓ наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

✓ суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

✓ оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

✓ консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов на уплату сумм НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам);

Вышеуказанные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, установленным в отношении расходов, признаваемых для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций. Для целей налогообложения расходов (затрат) они должны соответствовать *одновременно* следующим условиям. Они должны быть: 1) обоснованными; 2) документально подтвержденными; 3) произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода; 4) не относиться к расходам, перечисленным в ст. 270 НК РФ (не относиться к расходам, не учитываемым в целях налогообложения).

Отдельные виды расходов (указанные в п. 5, 6, 7, 9—21) принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций (ст. 254, 255, 263, 264, 268 и 269 НК РФ).

При применении УСН расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке:

1) в отношении основных средств, приобретенных в период применения УСН, — в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на УСН, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение одного года применения УСН;

✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения УСН — 50% стоимости, второго года — 30% стоимости и третьего года — 20% стоимости;

✓ в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет применения УСН равными долями от стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам *равными долями*.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на УСН.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки их полезного использования устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на УСН, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщик *обязан пересчитать налоговую базу* за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

21.2.4. Порядок признания доходов и расходов

В гл. 26.2 НК РФ *датой получения доходов* признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы на приобретение основных средств, учитываемые в установленном порядке, отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

21.3. Другие элементы налогообложения при применении УСН

21.3.1. Налоговая база. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая ставка

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы* организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой при-

знается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой* признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения *доходы, уменьшенные на величину расходов*, уплачивает *минимальный налог* в следующем порядке.

Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% налоговой базы, которой являются *доходы*. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения *доходы, уменьшенные на величину расходов*, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения *доходы, уменьшенные на величину расходов*. При этом под *убытком* понимается превышение расходов над доходами. Указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на УСН. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении УСН, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы, налоговая ставка* устанавливается в размере 6%.

В случае, если объектом налогообложения являются *доходы, уменьшенные на величину расходов*, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

21.3.2. Порядок исчисления и уплаты налога

Налог *исчисляется* как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком *самостоятельно*.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения *доходы*, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения *доходы, уменьшенные на величину расходов*, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Суммы налога *зачисляются* на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

21.4. Налоговая декларация и налоговый учет

Налогоплательщики-организации по истечении налогового (отчетного) периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляют не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляют не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждает Минфином России.

Налогоплательщики обязаны вести *налоговый учет* показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

Форма книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, утверждает Минфином России.

21.5. Особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на УСН и с УСН на общий режим налогообложения

Организации, *ранее применявшие общий режим налогообложения* с использованием *метода начислений*, при переходе на УСН выполняют следующие правила.

1. На дату перехода на УСН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН.

2. На дату перехода на УСН в налоговом учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» (см. 14.4). В отношении основных средств, числящихся у налогоплательщика, оплата которых будет осуществлена после перехода на УСН, остаточная стоимость учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств.

3. Не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения.

4. Расходы, осуществленные налогоплательщиком после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСН.

5. Не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов налогоплательщика, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Организации, применявшие УСН, *при переходе на общий режим налогообложения* с использованием *метода начислений* выполняют следующие правила.

1. Не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по прави-

лам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при применении УСН.

2. Расходы, осуществленные налогоплательщиком в период после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

При переходе на общий режим налогообложения на всех налогоплательщиков, применявших УСН (независимо от того, кассовый метод или метод начислений они будут использовать при общем режиме налогообложения), распространяются следующие специальные правила.

1. В налоговом учете по налогу на прибыль организаций на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сум амортизации, исчисленной за период применения УСН в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ.

2. Суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за период применения УСН в соответствии с гл. 26.2 НК РФ, если они превысили суммы амортизации, исчисленные в соответствии с гл. 25 НК РФ, не уменьшают остаточную стоимость основных средств на дату перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения.

3. Положительная разница между суммами расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за период применения УСН в соответствии с гл. 26.2 НК РФ, и суммами амортизации, исчисленными в соответствии с гл. 25 НК РФ, *признается доходом* при переходе на общий режим налогообложения. Амортизация не начисляется на те виды амортизируемого имущества, получение которых для целей налогообложения прибыли относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) применяется на основании гл. 26.3 части второй НК РФ, введенной Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

22.1. Общая характеристика и основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД

22.1.1. Общие положения

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности устанавливается НК РФ, вводится в действие законами субъектов РФ (с 1 января 2006 г. система в виде ЕНВД будет вводиться в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее — общий режим налогообложения), предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности может применяться по решению субъекта РФ (с 1 января 2006 г. — по решению представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов

государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении *следующих видов предпринимательской деятельности*:

- 1) оказания бытовых услуг;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;

4.1) оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (норма введена Федеральным законом от 20 июля 2004 г. № 65-ФЗ);

5) оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м;

6) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;

7) распространения и (или) размещения наружной рекламы.

Законами субъектов РФ (с 1 января 2006 г. — нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются:

1) порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта РФ (с 1 января 2006 г. — на территориях муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга);

2) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах установленного перечня;

3) значения коэффициента K_2 .

Уплата организациями ЕНВД предусматривает замену уплаты:

✓ налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

✓ налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);

✓ единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями ЕНВД предусматривает замену уплаты:

- ✓ налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- ✓ налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- ✓ единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, *не признаются* налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), *за исключением* НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Исчисление и уплата *иных* налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

При осуществлении *нескольких видов* предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно по *каждому* виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, *иные виды предпринимательской деятельности*:

- ✓ обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

✓ исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

22.1.2. Основные понятия, используемые в целях применения ЕНВД

Для целей гл. 26.3 НК РФ используются следующие понятия:

Вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке.

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

✓ K_1 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенностей населенного пункта или места расположения, а также места расположения внутри населенного пункта, определяется как отношение значения кадастровой стоимости земли по месту осуществления деятельности налогоплательщиком к максимальной кадастровой стоимости земли, установленной Государственным земельным кадастром для данного вида деятельности. Порядок доведения до налогоплательщиков сведений о кадастровой стоимости земли устанавливается Правительством РФ. Корректирующий коэффициент базовой доходности K_1 в 2003—2005 гг. при определении величины базовой доходности не применяется;

✓ K_2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля световых и электронных табло, площадь информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы и иные особенности;

✓ K_3 — коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации. Коэффициент-дефлятор публикуется в порядке, установленном Правительством РФ. Коэффициент K_3 в 2003 г. равен единице, в 2004 г. — 1,133.

Розничная торговля — торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. К данному виду предпринимательской деятельности *не относится* реализация:

✓ подакцизных товаров — автомобилей легковых и мотоциклов с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильного бензина; дизельного топлива; моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонного бензина;

✓ продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них, в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания.

Стационарная торговая сеть — торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях. Стационарную торговую сеть образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям. К данной категории торговых объектов относятся магазины, павильоны и киоски.

Нестационарная торговая сеть — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также иные объекты организации торговли, не относимые в соответствии с вышеуказанными требованиями к стационарной торговой сети.

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) — площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для торговли или организации общественного питания, определяемая на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов, за исключением подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание посетителей.

Открытая площадка — специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли или общественного питания.

Магазин — специально оборудованное стационарное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-

бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

Павильон — строение, имеющее торговый зал и, рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Киоск — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца.

Палатка — легко возводимая сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала.

Торговое место — место, используемое для совершения сделок купли-продажи.

Бытовые услуги — платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов), классифицируемые в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению.

Количество работников — среднесписочная за налоговый период численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству.

Транспортные средства — автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

Платные стоянки — площади (в том числе открытые и закрытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств.

Площадь информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы — площадь нанесенного изображения.

Площадь информационного поля световых и электронных табло наружной рекламы — площадь светонизлучающей поверхности.

Распространение и (или) размещение наружной рекламы — деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламы рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, световых и электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие.

22.2. Налогоплательщики и элементы налогообложения

22.2.1. Налогоплательщики

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта РФ (с 1 января 2006 г. — на территориях муниципальных районов, городс-

ких округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), в котором введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах того субъекта РФ (с 1 января 2006 г. — муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), в котором они осуществляют виды предпринимательской деятельности, облагаемые ЕНВД, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату ЕНВД, введенного в этом субъекте РФ (с 1 января 2006 г. — муниципальном районе, городском округе, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге).

22.2.2. Объект налогообложения и налоговая база

Объектом налогообложения для применения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц, которые приведены в табл. 19.

Таблица 19

Исчисление ЕНВД

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000

Окончание табл. 19

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, кв. м	50
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9000
Общественное питание	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6000
Разносная торговля, осуществляемая индивидуальными предпринимателями (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение печатной и (или) полиграфической наружной рекламы	Площадь информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы, кв. м	3000
Распространение и (или) размещение посредством световых и электронных табло наружной рекламы	Площадь информационного поля световых и электронных табло наружной рекламы, кв. м	4000

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_1, K_2, K_3 .

Корректирующий коэффициент K_1 определяется в зависимости от кадастровой стоимости земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком и рассчитывается по следующей формуле:

$$K_1 = (1000 + K_{\text{оф}}) / (1000 + K_{\text{ом}}),$$

где $K_{\text{оф}}$ — кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) по месту осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщиком;

$K_{\text{ом}}$ — максимальная кадастровая стоимость земли (на основании данных Государственного земельного кадастра) для данного вида предпринимательской деятельности;

1000 — стоимостная оценка прочих факторов, оказывающих влияние на величину базовой доходности, приведенная к единице площади.

При определении величины базовой доходности субъекты РФ (с 1 января — муниципальные районы, городские округа, города Москва и Санкт-Петербург) могут *корректировать* (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент K_2 .

Значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков субъектами РФ (с января 2006 г. — муниципальными районами, городскими округами, городами Москвой и Санкт-Петербургом) на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Изменение суммы ЕНВД, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов, возможно только с начала следующего налогового периода.

В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

22.2.3. Налоговый период. Налоговая ставка.**Порядок и сроки уплаты ЕНВД**

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал.

Налоговая ставка устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплата ЕНВД производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляемое в соответствии с законодательством РФ, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тсх сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции применяется с 1 января 2004 г. на основании гл. 26.4 части второй НК РФ, введенной Федеральным законом от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации».

23.1. Основные понятия и условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

23.1.1. Основные понятия

Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», принятый в развитие законодательства РФ в области недропользования и инвестиционной деятельности, устанавливает правовые основы отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ на условиях соглашений о разделе продукции. Закон регулирует отношения, возникающие в процессе заключения, исполнения и прекращения соглашений о разделе продукции, и определяет основные правовые условия таких соглашений.

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определен-

ный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Сторонами соглашения являются:

✓ Российская Федерация, от имени которой в соглашении выступают Правительство РФ или уполномоченные им органы;

✓ инвесторы — юридические лица и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения.

Часть произведенной продукции, являющаяся по условиям соглашения долей инвестора, принадлежит последнему на праве собственности. Минеральное сырье, поступающее в соответствии с условиями соглашения в собственность инвестора, может быть вывезено с таможенной территории РФ на условиях и в порядке, которые определены этим соглашением, без количественных ограничений экспорта, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом от 13 октября 1995 г. № 57-ФЗ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности».

В целях гл. 26.4 НК РФ используются следующие основные понятия.

Инвестор — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

Продукция — полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стан-

дарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Произведенная продукция — количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции.

Раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции».

Прибыльная продукция — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

Компенсационная продукция — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Пункт раздела — место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продук-

ции, причитающуюся ему по условиям соглашения. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется в случае транспортировки ее трубопроводным транспортом как место, в которое нефть по трубопроводу поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества, подсчет в качестве произведенной продукции и передача в систему магистрального трубопровода. В случае транспортировки нефти иным транспортом, чем трубопроводный, место коммерческого учета продукции определяется соглашением как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества.

Цена продукции — определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено п. 26.4 НК РФ.

Цена нефти — цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде. Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший отчетный период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

23.1.2. Раздел продукции

В соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением, которое должно предусматривать (за исключением случаев, установленных п. 2 ст. 8 указанного закона) условия и порядок:

✓ определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости. При этом произведенной продукцией признается количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из

недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственно-му стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия), добытое инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенное на количество технологических потерь в пределах нормативов;

✓ определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению (далее — компенсационная продукция). При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего объема произведенной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, определяется соглашением в соответствии с законодательством РФ;

✓ раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период;

✓ передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

✓ получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» в отдельных случаях раздел произведенной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением может осуществляться в *ином порядке*, чем в том, который установлен в п. 1 ст. 8 указанного Закона. При этом соглашение должно предусматривать условия и порядок:

✓ определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости;

✓ раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением

в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%;

✓ передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;

✓ получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

Заключение соглашения в соответствии с указанными условиями и порядком раздела продукции должно быть предусмотрено условиями аукциона.

Соглашение может предусматривать *только один способ* раздела продукции. Соглашение *не может* предусматривать переход с одного способа раздела продукции на другой, а также замену одного способа раздела продукции на другой.

23.1.3. Условия применения системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Глава 26.4 НК РФ устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» и отвечают следующим *условиям*:

✓ соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены п. 4 ст. 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», и признания аукциона несостоявшимся;

✓ при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

✓ соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в

налоговые органы соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

- ✓ соглашение о разделе продукции;
- ✓ решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

В целях гл. 26.4 НК РФ цена продукции (цена нефти) применяется для определения объема компенсационной продукции, передаваемой инвестору, для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, для определения прибыли, подлежащей налогообложению, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов в случаях, предусмотренных гл. 26.4 НК РФ.

Установленный гл. 26.4 НК РФ специальный налоговый режим применяется в течение *всего срока действия соглашения* в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов, указанных в ст. 346.36 НК РФ.

Установленный гл. 26.4 НК РФ специальный налоговый режим предусматривает *замену* уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена гл. 26.4 НК РФ.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции, инвестор *уплачивает* следующие налоги и сборы:

- ✓ налог на добавленную стоимость;
- ✓ налог на прибыль организаций;
- ✓ единый социальный налог;
- ✓ налог на добычу полезных ископаемых;
- ✓ платежи за пользование природными ресурсами;
- ✓ плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- ✓ плату за пользование водными объектами;
- ✓ государственную пошлину;
- ✓ таможенные сборы;
- ✓ земельный налог;
- ✓ акциз.

Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной

власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором НДС, ЕСН, платежей за пользование природными ресурсами, платы за пользование водными объектами, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями гл. 26.4 НК РФ.

Инвестор *не уплачивает* налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае, если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке. Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

Инвестор *не уплачивает* транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога *осуществляется* в общеустановленном порядке.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- ✓ единый социальный налог;
- ✓ государственную пошлину;
- ✓ таможенные сборы;
- ✓ налог на добавленную стоимость;
- ✓ плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор *освобождается* от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

От уплаты таможенной пошлины *освобождаются* товары, ввозимые на таможенную территорию РФ для выполнения работ по соглашению,

предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с таможенной территории РФ. Перечень документов, при предоставлении которых в таможенные органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством РФ.

При выполнении соглашения объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления налога в отношении налогов, уплачиваемых налогоплательщиками, определяются с учетом особенностей, предусмотренных положениями гл. 26.4 НК РФ, действующими на дату вступления соглашения в силу.

При *изменении* в течение срока действия соглашения наименований каких-либо из указанных в НК РФ налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения такие налоги и сборы исчисляются и уплачиваются при выполнении соглашения с новым наименованием.

В случае *изменения* в течение срока действия соглашения порядка уплаты налогов и сборов, а также изменения форм, порядка заполнения и сроков представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога (элементов обложения сбора) уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций производятся в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.

В случае *изменения* в течение срока действия соглашения налоговой ставки НДС исчисление и уплата указанного налога осуществляются по налоговой ставке, установленной в соответствии с гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту РФ, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

При выполнении соглашений, заключенных до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями. В случае

несоответствия положений НК РФ и (или) иных актов законодательства РФ о налогах и сборах, актов законодательства субъектов РФ о налогах и сборах, нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах условиям указанных соглашений применяются условия таких соглашений.

23.2. Налогоплательщики и особенности определения налоговой базы и исчисления и уплаты отдельных налогов при выполнении соглашений

23.2.1. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений. Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, установленного гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» (далее — налогоплательщики).

Налогоплательщик вправе поручить исполнению своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, установленного гл. 26.4 НК РФ, при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет в соответствии с НК РФ предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

23.2.2. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых

При выполнении соглашений, которые предусматривают условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», установлены следующие особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых.

Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате, в соответствии с гл. 26 НК РФ с учетом следующих особенностей.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добы-

тых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется *отдельно по каждому соглашению*.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, — Кц.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель;

P — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого ЦБ РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный коэффициент (Кц) округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента (Кц), и величины налоговой базы.

При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные НК РФ, при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и га-

зового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений (с коэффициентом $K_{\text{ц}}$) применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

В случае, если соглашением установлен *предельный уровень* коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с *коэффициентом 1*, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

23.2.3. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций

При выполнении соглашений, которые предусматривают порядок раздела продукции, установленный п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», установлены следующие особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты *налога на прибыль организаций* (ст. 346.38 НК РФ).

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате, в соответствии с гл. 25 НК РФ с учетом следующих особенностей.

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения. При этом *прибылью* налогоплательщика признается его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.38 НК РФ. В случае, если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией, являющейся участником указанного объединения, определяется пропорционально доле соответствующего участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

Доходам налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы. Внереализационные доходы определяются в соответствии со ст. 250 гл. 25 НК РФ.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены

нефти), определяемой в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения. Состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ с учетом следующих особенностей.

Обоснованными расходами для целей гл. 26.4 НК РФ признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренном соглашением, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

В целях гл. 26.4 НК РФ расходы налогоплательщика подразделяются:

1) на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);

2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Не признаются возмещаемыми расходы:

1) произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу:

✓ расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;

✓ расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения;

2) произведенные (понесенные) с даты вступления соглашения в силу:

✓ разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;

✓ налог на добычу полезных ископаемых;

✓ платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению;

✓ ряд других расходов.

Возмещаемые расходы, состав которых предусмотрен соглашением, утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном

соглашением.

Сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному (налоговому) периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции.

В состав возмещаемых расходов *включаются*:

1) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу. Расходы, произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу, признаются возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога в соответствии с гл. 25 НК РФ. Указанные расходы должны быть отражены в смете расходов, представляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению, и возмещаются. Амортизация по данному виду амортизируемого имущества *не начисляется*. В случае, если расходы относятся к амортизируемому имуществу, их возмещение производится в следующем порядке:

✓ если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — российской организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем остаточную стоимость амортизируемого имущества;

✓ если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — иностранной организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем уровень рыночных цен;

2) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия. При этом в отношении указанных расходов устанавливаются следующие особенности:

✓ расходы на освоение природных ресурсов, а также аналогичные расходы по сопряженным участкам недр, если это предусмотрено соглашением, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;

✓ расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов) и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования, включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактически понесенных затрат при условии их включения в программу работ и смету расходов и с учетом ограничений, установленных соглашением. Начисление амортизации в порядке, установленном НК РФ, по таким расходам не производится;

✓ расходы, произведенные (понесенные) в форме отчислений в

ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ, учитываются в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соглашением. Порядок формирования и использования ликвидационного фонда устанавливается Правительством РФ;

✓ расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции», учитываются в целях налогообложения в размере фактически произведенных (понесенных) расходов;

✓ управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения, в состав которых включаются расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами РФ, расходы на их содержание, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие управленческие расходы по условиям соглашения возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном (налоговом) периоде. Превышение суммы управленческих расходов над установленным нормативом учитывается при исчислении налоговой базы инвестора по налогу на прибыль организаций.

Возмещаемые расходы *подлежат возмещению* налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции, который не может быть выше 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего количества произведенной продукции. Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти, определяемую в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Невозмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

Расходы капитального характера принимаются к возмещению при

условии соблюдения требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора. При этом на приобретаемое оборудование и иное имущество распространяется общий порядок амортизации имущества, установленный в гл. 25 НК РФ.

Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов. В указанные расходы не включаются суммы налога на добычу полезных ископаемых.

В целях гл. 26.4 НК РФ применяется следующий порядок признания доходов и расходов:

1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный гл. 25 НК РФ.

Налоговой базой признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

В случае, если исчисленная налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она для этого налогового периода признается равной нулю. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Размер *налоговой ставки* определяется в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ (см. 14.8.1). Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в соответствии с гл. 25 НК РФ. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. От-

четными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Порядок исчисления налога (авансовых платежей) и сроки уплаты определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ. В случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, налогоплательщик уплачивает налог в этой или другой иностранной валюте, котируемой ЦБ РФ, либо уплачивает эквивалентную сумму в рублях, исчисленную исходя из официального курса этой валюты, установленного ЦБ РФ на дату уплаты налога.

Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим *обособленные подразделения*, определяются ст. 288 гл. 25 НК РФ. При этом уплата сумм налога (авансовых платежей), которые подлежат зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, производится налогоплательщиком по местонахождению участка недр, представляемого в пользование по соглашению.

Налогоплательщик обязан вести *раздельный учет* доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения. При отсутствии раздельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный гл. 25 НК РФ, без учета вышеуказанных особенностей.

Доходы и расходы налогоплательщика *по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения*, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения, подлежат налогообложению в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

23.2.4. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость

При выполнении соглашений НДС уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ с учетом следующих особенностей.

При выполнении соглашений применяется налоговая ставка, действующая в соответствующем налоговом периоде в соответствии с гл. 21 НК РФ.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) в отчетном (налоговом) периоде (в том числе при отсутствии указанной реализации), полученная

разница подлежит *возмещению* (зачету, возврату) налогоплательщику.

В случае несоблюдения установленных НК РФ сроков возмещения (возврата) суммы, подлежащие возврату налогоплательщику, увеличиваются исходя из $\frac{1}{360}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки (при ведении учета в валюте Российской Федерации) или $\frac{1}{360}$ ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

Не подлежат налогообложению НДС (освобождаются от налогообложения):

- ✓ передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

- ✓ передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

- ✓ передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

23.3. Налоговая отчетность, учет налогоплательщиков и налоговые проверки при применении соглашений

23.3.1. Особенности представления налоговых деклараций

По уплачиваемым налогам налогоплательщик представляет в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения, *налоговые декларации* по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, налогоплательщик представляет налоговые декларации в налоговые органы по его местонахождению.

Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждают Минфином России.

Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года,

предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год, утвержденные в порядке, установленном соглашением.

По вновь введенным соглашениям в срок до начала работ налогоплательщик представляет в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на текущий год, утвержденные в порядке, установленном соглашением.

В случае внесения изменений и (или) дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и (или) дополнения в срок не позднее десяти дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

23.3.2. Особенности учета налогоплательщиков

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

В случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета *иностраннх организаций*, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Минфином России.

Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы в течение десяти дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу. Форма заявления о постановке на учет в налоговом органе устанавливается ФНС России.

Форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по выполнению соглашения, устанавливается ФНС России. Указанное свидетельство должно содержать наименование соглашения, указание даты вступления соглашения в силу и срока его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его место-

нахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим, установленный пп. 26.4 НК РФ.

23.3.3. Особенности проведения выездных налоговых проверок

Выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения начиная с года вступления соглашения в силу.

Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения провер-

РАЗДЕЛ V

РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

ки каждого филиала и представительства.

Транспортный налог — региональный налог, взимаемый с 1 января 2003 г. на основании гл. 28 НК РФ. Глава 28 НК РФ введена Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации». Транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

24.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

24.1.1. Налогоплательщики

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального опубликования Федерального закона от 24 июля 2002 г.

№ 110-ФЗ, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

24.1.2. Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее — транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или)

приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

24.2. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки

24.2.1. Налоговая база и налоговый период

Налоговая база определяется в отношении:

1) транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в п. 1.1 ст. 359 НК РФ), — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы (п. 1.1 ст. 359 НК РФ введен Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 108-ФЗ);

2) водных самоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше, — как единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству (для транспортных средств, указанных в п. 1, 1.1, 2 ст. 359 НК РФ);

В отношении транспортных средств, указанных в п. 3 ст. 359 НК РФ, налоговая база определяется отдельно.

Налоговым периодом признается календарный год.

24.2.2. Налоговые ставки

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в размерах, указанных в

табл. 20.

Таблица 20

Ставки транспортного налога	
Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	

до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)

25
50

Окончание табл. 20

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Указанные налоговые ставки могут быть *увеличены (уменьшены)* законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

24.3. Исчисление и уплата налога

24.3.1. Порядок исчисления налога

Налогоплательщики, являющиеся *организациями*, исчисляют сумму налога *самостоятельно*. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися *физическими лицами*, *исчисляется налоговыми органами* на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При

этом месяце регистрации транспортного средства, а также месяце снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Указанные сведения представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, по формам, утвержденным ФНС России.

24.3.2. Порядок и сроки уплаты налога

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов РФ.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумм налога вруча-

НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

ется налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Налог на игорный бизнес — региональный налог, взимаемый на основании гл. 29 НК РФ. Глава 29 НК РФ введена Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 182-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Глава 29 НК РФ вступила в силу с 1 января 2004 г. До указанной даты взимался федеральный налог на игорный бизнес в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес».

Для целей гл. 29 НК РФ используются следующие понятия:

игорный бизнес — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг;

организатор игорного заведения, в том числе букмекерской конторы (далее — организатор игорного заведения), — организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса деятельность по организации азартных игр, за исключением азартных игр на тотализаторе;

организатор тотализатора — организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса посредническую деятельность по организации азартных игр по приему ставок от участников взаимных пари и (или) выплате выигрыша;

участник — физическое лицо, принимающее участие в азартных

играх и (или) пари, проводимых организатором игорного заведения (организатором тотализатора);

азартная игра — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора);

пари — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

игровой стол — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре;

игровой автомат — специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

касса тотализатора или букмекерской конторы — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

В целях гл. 29 НК РФ каждый объект налогообложения подлежит

регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения. Форма указанного заявления и форма указанного свидетельства утверждаются Минфином России.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливается (устанавливаются) объект (объекты) налогообложения, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки такого объекта (таких объектов) налогообложения в срок не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения *любое изменение* количества объектов налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается *зарегистрированным* с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Объект налогообложения считается *выбывшим* с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения.

Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения представляется налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя либо направляется в виде почтового отправления с описью вложения.

Налоговые органы обязаны в течение пяти рабочих дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Нарушение налогоплательщиком требований о регистрации объектов налогообложения влечет взыскание с него штрафа в *трехкратном размере* ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Нарушение налогоплательщиком требований о регистрации объектов налогообложения более одного раза влечет взыскание штрафа в

шестикратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

По каждому из объектов налогообложения *налоговая база* определяется *отдельно* как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

В случае, если ставки налогов *не установлены законами субъектов РФ*, ставки налогов устанавливаются в следующих размерах:

- 1) за один игровой стол — 25 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — 1500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 000 руб.

Сумма налога на игорный бизнес *исчисляется* налогоплательщиком *самостоятельно* как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения. В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации утверждается Минфином России. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

При *установке нового объекта* (новых объектов) налогообложения *до 15-го числа* текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При *установке нового объекта* (новых объектов) налогообложения *после 15-го числа* текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов

налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При *выбытии объекта* (объектов) налогообложения *до 15-го числа* (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения. При *выбытии объекта* (объектов) налогообложения *после 15-го числа* текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе

ГЛАВА 26

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на имущество организаций — региональный налог, взимаемый на основании гл. 30 части второй НК РФ и законов субъектов РФ; вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Глава 30 НК РФ введена Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» и вступила в силу с 1 января 2004 г. До указанной даты взимался региональный налог на имущество предприятий на основе Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий».

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл. 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

26.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая база

26.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщиками налога на имущество организаций при-

знаются:

1) российские организации;

2) иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со ст. 306 НК РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным Порядком ведения бухгалтерского учета (утвержден приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н).

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. В целях гл. 30 НК РФ иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

✓ земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

✓ имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

26.1.2. Налоговая база

Налоговая база по налогу на имущество организаций у российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство в Российской Федерации, определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его *остаточной стоимости*, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется *отдельно* в отношении:

- ✓ имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- ✓ имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- ✓ каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организа-

ции, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

✓ имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях *разных субъектов РФ* либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется *отдельно*. В этом случае налоговая база принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ:

1) в части, пропорциональной *доле балансовой стоимости* объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ;

2) в части, пропорциональной *доле инвентаризационной стоимости* для следующих объектов:

✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства,

✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Налоговая база определяется налогоплательщиками *самостоятельно* в соответствии с гл. 30 НК РФ.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за *налоговый период* определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и 1-е число следующего за налоговым периодом месяца, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за *отчетный период* определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база принимается равной инвентаризационной стоимо-

сти данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, в отношении:

- ✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;

- ✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Налоговая база в рамках *договора простого товарищества* (договора о совместной деятельности) определяется исходя:

- ✓ из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, *внесенного* налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- ✓ остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, *приобретенного и (или) созданного* в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела.

Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения:

- ✓ об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода;

- ✓ о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в *доверительное управление*, а также иму-

щество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению *у учредителя* доверительного управления.

26.2. Налоговый и отчетный периоды, налоговые ставки, налоговые льготы

26.2.1. Налоговый период, отчетный период. Налоговые ставки

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и *не могут превышать 2,2%*.

Допускается установление *дифференцированных налоговых ставок* в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

В большинстве субъектов РФ установлены максимальные налоговые ставки. В частности, ставки в размере 2,2% установлены в г. Москве (Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 № 64), в г. Санкт-Петербурге (Закон г. Санкт-Петербурга от 26 ноября 2003 г. № 684-96), в Московской области (Закон Московской обл. от 21 ноября 2003 г. № 150/2003-03).

26.2.2. Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

2) религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; организации, уставный

капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

6) организации — в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и (или) местных бюджетов (норма утрачивает силу с 1 января 2006 г.);

7) организации — в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения (норма утрачивает силу с 1 января 2006 г.);

8) организации — в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных и (или) не используемых в производстве; испытательных полигонов, снаряжательных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения, отнесенных в соответствии с законодательством

РФ к объектам особого назначения (норма утрачивает силу с 1 января 2005 г.);

9) организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

10) организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

11) организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

12) организации — в отношении космических объектов;

13) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

14) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

15) имущество государственных научных центров;

16) научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств — в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности (норма утрачивает силу с 1 января 2006 г.).

В Москве налоговые льготы установлены ст. 4 Закона г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64. В соответствии с указанной статьей освобождаются от налогообложения:

1) бюджетные учреждения, финансируемые из бюджета г. Москвы или бюджетов муниципальных образований г. Москвы на основе сметы доходов и расходов;

2) органы государственной власти г. Москвы и органы местного самоуправления г. Москвы;

3) организации, имеющие статус городской специализированной службы по вопросам похоронного дела в соответствии с Законом г. Москвы от 4 июня 1997 г. № 11 «О погребении и похоронном деле в городе Москве»;

4) организации городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного) и метрополитена, получающие ассигнования из бюджета г. Москвы;

5) организации — в отношении имущества, являющегося собственностью г. Москвы, предназначенного для водоснабжения, водоотведения, теплоснабжения, газоснабжения, освещения городских территорий, переработки мусора;

6) организации — в отношении находящихся в собственности г. Москвы автомобильных дорог и дорожно-мостовых сооружений общего пользования, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Москвы;

7) организации, использующие труд инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников за налоговый и (или) отчетный периоды составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров, работ и услуг. Данная льгота не распространяется: на имущество, сдаваемое в аренду организациями, в которых среднесписочная численность инвалидов составляет менее 50 человек; на организации, занимающиеся реализацией брокерских и иных посреднических услуг, производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

8) организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры, включенных в соответствии с Законом г. Москвы от 14 июля 2000 г. № 26 «Об охране и использовании недвижимых памятников истории и культуры» в Городской реестр недвижимых памятников истории и культуры и их территорий и являющихся городской собственностью;

9) организации — в части стоимости находящихся на их балансе многоэтажных гаражей-стоянок;

10) организации — в части стоимости находящихся на их балансе объектов жилищного фонда;

11) объединения собственников жилья, действующие в соответ-

ствии с Федеральным законом от 15 июня 1996 г. № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья»;

12) организации, получившие Паспорт благотворительной организации в соответствии с Законом г. Москвы от 5 июля 1995 г. № 11-46 «О благотворительной деятельности».

26.3. Исчисление и уплата налога на имущество организаций. Налоговая декларация

26.3.1. Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей

Сумма налога *исчисляется* по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении:

- ✓ имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- ✓ имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- ✓ каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- ✓ имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма *авансового платежа* по налогу на имущество организаций исчисляется по итогам каждого *отчетного периода* в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую на-

логовую ставку, в отношении:

✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;

✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

26.3.2. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают исчисленную сумму налога.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей:

✓ исчисления и уплаты налога по местонахождению обособленных подразделений организации;

✓ исчисления и уплаты налога в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения.

В отношении объектов недвижимого имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации», налог перечисляется в бюджеты субъектов РФ пропорционально стоимости этого имущества, фактически находящегося на территории соответствующего субъекта РФ.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указан-

ных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества в отношении следующих объектов недвижимого имущества иностранной организации:

- ✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства;

- ✓ объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Организация, в состав которой входят *обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс*, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на *отдельном балансе* каждого из них. Налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся *вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения*, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества. Налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

26.3.3. Налоговая декларация

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и *налоговую декларацию* по налогу на имущество организаций:

- ✓ по своему местонахождению;
- ✓ по местонахождению каждого своего обособленного подразделе-

ния, имеющего отдельный баланс;

✓ по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога).

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган *по местонахождению российской организации* (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации) в отношении имущества, имеющего местонахождение:

- ✓ в территориальном море РФ;
- ✓ на континентальном шельфе РФ;
- ✓ в исключительной экономической зоне РФ;
- ✓ за пределами территории РФ (для российских организаций).

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц — местный налог, взимаемый на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Первоначально существовали два налога на имущество физических лиц: налог на строения, помещения и сооружения и налог на транспортные средства. С 1 января 2003 г. в связи с введением гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ в качестве налога на имущество физических лиц взимается только налог на строения, помещения и сооружения.

27.1. Налогоплательщики и основные элементы налогообложения

27.1.1. Налогоплательщики, объект налогообложения и налоговые ставки

Налогоплательщиками признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в *общей долевой собственности* нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается *каждое* из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в *общей долевой собственности* физических лиц и предприятий (организаций).

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в *общей совместной собственности* нескольких физических лиц, они несут *равную* ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом плательщиком налога может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объектами налогообложения признаются следующие виды имущества жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах:

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. руб.	До 0,1%
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0%

Суммы налога *зачисляются* в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

27.1.2. Порядок исчисления и уплаты налога

Исчисление налога производится *налоговыми органами*.

Лица, имеющие право на налоговые льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в *общей долевой собственности* нескольких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этих строениях, помещениях и сооружениях.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в *общей совместной собственности* нескольких собственников без определения долей, налог уплачивается одним из указанных собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января

текущего года. Данные, необходимые для исчисления налоговых платежей, представляются налоговым органам бесплатно.

По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением.

За строение, помещение и сооружение, *перешедшее по наследству*, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

В случае *уничтожения*, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

При *переходе права собственности* на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником — начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

При *возникновении права на льготу* в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налога перерасчет суммы налога производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа.

Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года.

Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается не более чем за три предыдущих года.

27.2. Льготы по налогу

От уплаты налога на имущество физических лиц *освобождаются* следующие категории граждан:

- ✓ Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- ✓ инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

- ✓ участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

✓ лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

✓ лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также лица, указанные в ст. 2, 3, 5, 6 Закона РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;

✓ военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

✓ лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

✓ члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. В случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения *не уплачивается*:

✓ пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;

✓ гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской ча-

стью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией МВД СССР или соответствующими органами РФ;

✓ родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;

✓ со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площадью, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, — на период такого их использования;

✓ с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

28.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения

Земельный налог — местный налог, взимаемый с 1 января 2005 г. на основании гл. 31 НК РФ. Глава 31 НК РФ введена Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ. До указанной даты земельный налог взимался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю».

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов РФ.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками земельного налога *признаются* организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен земельный налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

28.2. Налоговая база и порядок ее определения

Налоговая база земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения земельным налогом.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется:

✓ в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом;

✓ отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу *самостоятельно* на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики — физические лица, являющиеся *индивидуальными предпринимателями*, определяют налоговую базу *самостоятельно* в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом (но не являющимся индивидуальным предпринимателем), определяется *налоговыми органами* на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Налоговая база *уменьшается* на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- 1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- 2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;
- 3) инвалидов с детства;
- 4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- 5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в ред. Закона РФ от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ

«О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму (10 тыс. руб.) производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка. Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Если размер не облагаемой земельным налогом суммы (10 тыс. руб.) превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается *равной нулю*.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в *общей долевой собственности*, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в *общей совместной собственности*, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

28.3. Налоговый период. Отчетный период. Налоговая ставка

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При установлении земельного налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

✓ отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

✓ занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

✓ предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

28.4. Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения земельным налогом:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных участков, пре-

доставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) организации — в отношении земельных участков, непосредственно занятых объектами мобилизационного назначения и (или) мобилизационными мощностями, законсервированными и (или) не используемыми в производстве; всеми видами мобилизационных запасов (резервов) и другим имуществом мобилизационного назначения, отнесенным к создаваемым по решениям органов государственной власти страховым запасам; испытательными полигонами, снаряжательными базами, аэродромами, объектами единой системы организации воздушного движения, отнесенными в соответствии с законодательством к объектам особого назначения (норма утрачивает силу с 1 января 2006 г.);

4) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

5) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

✓ организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

✓ учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

б) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного быто-

вания народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

7) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

8) научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств — в отношении земельных участков, находящихся под зданиями и сооружениями, используемых ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности (норма утрачивает силу с 1 января 2006 г.).

28.5. Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу

Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, если иное не предусмотрено п. 15 и 16 ст. 396 НК РФ (т.е. если объектом налогообложения не выступают земельные участки, предназначенные для жилищного строительства или индивидуального жилищного строительства).

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными *предпринимателями*, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Во всех *остальных случаях* сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Сумма *авансового платежа* по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком — физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) доли налоговой ставки в размере, не превышающем $1/2$ налоговой ставки, установленной в соответствии со ст. 394 НК РФ (см. 28.3), в случае установления одного авансового платежа, и $1/3$ налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам *налогового периода*, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как *квартал*, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего кварталов текущего налогового периода как $1/4$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установле-

нии налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения земельным налогом. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Указанные сведения представляются органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований по формам, утвержденным Минфином России.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного самоуправления (исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), не позднее 1 марта этого года.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых

платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 2* в течение трехлетнего срока проектирования и строительства, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом *коэффициента 1*, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 4* в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 2* в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

28.6. Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налоговая декларация

Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков — организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом

представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога.

Земельный налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет *по месту нахождения земельных участков*, признаваемых объектом налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании *налогового уведомления*, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка *налоговую декларацию* по земельному налогу. Форма налоговой декларации по земельному налогу утверждается Минфином России.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка *налоговый расчет* по авансовым платежам по налогу. Форма налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу утверждается Минфином России.

Налоговые декларации по *земельному налогу* представляются налогоплательщиками *не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом*.

Расчеты сумм по *авансовым платежам* по земельному налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода *не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом*.

Алфавитно-предметный указатель

- Агрессивная среда 392
Азартная игра 681
Акцизы 70
Амортизационные группы 389
Амортизируемое имущество 382
Аналитические регистры налогового учета 413
Арест имущества 213
Базовая доходность 646
Бензиновая фракция 337
Бытовые услуги 648
Бюджеты (бюджет) 143
Взаимозависимые лица 154
Вмененный доход 646
Внебюджетные фонды 143
Внереализационные доходы 349
Внереализационные расходы 373
Внутренние налоги 510
Возврат 215
Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств 386
Выездная налоговая проверка 228
Государственная пошлина 545
Градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации 612
Гражданское законодательство 28
Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета 250
Данные налогового учета 414
Двойное экономическое налогообложение 97
Двойное юридическое налогообложение 97
Декларант 511
День создания организации 136
Дивиденд 134
Добытое полезное ископаемое 594
Долговые обязательства 394
Должностное лицо 248
Доход 132
Доход от реализации 349
Доходы 348
Доходы иностранной организации от источников в Российской Федерации 429
Доходы от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме 443
Единая таможенная территория РФ 509
Законные представители налогоплательщика — физического лица 159
Законные представители налогоплательщика-организации 159
Законодательство о налогах и сборах 27, 115
Зачет 215
Игорный бизнес 680
Игровое поле 681

- Игровой автомат 681
Игровой стол 681
Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) 225
Идентичные товары 140
Изменение срока уплаты 196
Имущество 132
Инвестиционный налоговый кредит 202
Инвестор 654
Индивидуальные предприниматели 142
ИНН 225
Источник выплаты доходов налогоплательщику 143
Камеральная налоговая проверка 227
Касса тотализатора или букмекерской конторы 681
Кассовый метод 402
Киоск 648
Классификации налогов 55
Количество работников 648
Компенсационная продукция 655
Корректирующие коэффициенты базовой доходности 646
Косвенные расходы 417
Коэффициент капитализации 396
Критерии достаточной переработки 529
Линейный метод начисления амортизации 391
Лица (лицо) 143
Льготы по налогам и сборам 137
Магазин 647
Материальная выгода 444
Материальная выгода от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором 444
Материальная выгода от приобретения ценных бумаг 445
Материальная выгода, полученная от экономии на процентах 444
Международное двойное налогообложение 96
Международное налоговое право 101
Международные налоговые отношения 95
Местные налоги 149
Место жительства физического лица 143
Место нахождения имущества 221
Место нахождения обособленного подразделения российской организации 143
Место нахождения участка недр 593
Место осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя 257
Место осуществления деятельности покупателя 256
Место реализации работ (услуг) 256
Место реализации товаров 256
Метод оценки на основе вычитания стоимости 522
Метод оценки на основе сложения стоимости 522
Метод оценки по цене сделки с ввозимыми товарами 519
Метод оценки по цене сделки с идентичными товарами 520
Метод оценки по цене сделки с однородными товарами 521
Налог 21, 126
Налог на добавленную стоимость 73
Налог с продаж 75

- Налоги с оборота 71
Налоговая база 135
Налоговая декларация 218
Налоговая санкция 240
Налоговая ставка 135
Налоговая тайна 234
Налоговое правонарушение 237
Налоговые агенты 158
Налоговый контроль 220
Налоговый кредит 201
Налоговый период 135
Налоговый пост 343
Налоговый учет 412
Налогоплательщики и платель-
щики сборов 153
Недоимка 196
Незавершенное производство 417
Нелинейный метод начисления
амортизации 391
Нематериальные активы 387
Нестационарная торговая
сеть 647
Нефтепродукты 337
Обособленное подразделение
организации 154
Объекты налогообложения 131
Одинокое родители 470
Однородные товары 140
Операции по страхованию,
сострахованию и перестрахова-
нию 267
Оприходование 397
Организатор игорного
заведения
Организатор тотализатора 680
Организации 154
Остаточная стоимость основных
средств 386
Открытая площадка 647
Отсрочка по уплате налога 199
Павильон 648
Палатка 648
Пари 681
Песня 210
Первоначальная стоимость
амортизируемых нематериальных
активов 388
Первоначальная стоимость
основного средства 385
Платные стоянки 648
Площадь информационного поля
печатной и (или) полиграфичес-
кой наружной рекламы 648
Площадь информационного поля
световых и электронных табло
наружной рекламы 648
Площадь торгового зала 647
Подакцизные товары 301
Подготовительная и вспомога-
тельная деятельность 421
Постоянное представитель-
ство 420
Прибыльная продукция 655
Принципы налогообложения 29
Приостановление операций по
счетам в банке 211
Продукция 654
Произведенная продукция 655
Проценты 134
Прочие расходы, связанные с
производством и реализа-
цией 369
Прямогонный бензин 337
Прямые расходы 416
Пункт раздела 655
Работа 132

- Раздел продукции 655
Распространение и (или) размещение наружной рекламы 648
Рассрочка по уплате налога 199
Расходы 360
Расходы, связанные с производством и реализацией 360
Расчет налоговой базы 414
Реализация 132
Региональные налоги 148
Режим налогового склада 335
Резервный метод 523
Розничная торговля 647
Рынок товаров (работ, услуг) 140
Рыночная котировка ценной бумаги 451
Рыночная цена 140
Сбор 129
Сборщики налогов и (или) сборов 159
Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе 143
Сезонное производство 143
Соглашение о разделе продукции 653
Специальные налоговые режимы 150
Срок полезного использования 388
Стационарная торговая сеть 647
Страна происхождения товаров 528
Строительная площадка иностранной организации на территории РФ 426
Счет-фактура 286
Сырье 418
Таможенная пошлина и таможенные сборы 75
Таможенная стоимость товаров 515
Таможенное дело 508
Таможенные органы 166
Таможенный сбор 510
Таможенный тариф РФ 514
Тарифная льгота (тарифная преференция) 334
Товар 132
Товары, полностью произведенные в данной стране 528
Торговое место 648
Транспортные средства 648
Уведомление о постановке на учет в налоговом органе 143
Уполномоченный представитель налогоплательщика 159
Услуга 132
Участник 680
Учреждения культуры и искусства 264
Федеральное министерство, уполномоченное в области таможенного дела 165
Федеральные налоги и сборы 148
Физические лица 154
Физические лица — налоговые резиденты РФ 142
Финансовые инструменты срочных сделок 449
Цена 140
Цена нефти 656
Цена продукции 656
Ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг 451
Элементы налогообложения 130

Учебное издание

**Перов Александр Владимирович,
Толкушкин Александр Владимирович**

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Руководитель экономического направления С.Г. Дарий

Редактор Л.В. Гришина

Корректор Л.В. Гришина

Компьютерная верстка И.В. Соколова

Подписано в печать 12.10.2005. Формат 84 × 108/32. Печать офсетная.

Гарнитура «Times Roman Cyr». Бумага газетная. Усл.-печ. л. 37,8.

Тираж 2000 экз. Заказ № 5372.

Издательство «Юрайт»

140004, Московская область, г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, дом 1
Тел. (095) 744-00-12. E-mail: publish@urait.ru. Home Page: www.urait.ru

Отпечатано в полном соответствии с качеством
предоставленных диапозитивов в ОАО «Дом печати — ВЯТКА»
610033, г. Киров, ул. Московская, 122